

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
_____ О.Н. Харченко
« ____ » июня 2016 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

Совершенствование методики трансформации финансовой отчетности
организаций добывающей отрасли в формат МСФО
(на примере угольной энергетической компании)

38.04.01 Экономика

38.03.01.07 Корпоративный учет и финансово-инвестиционный анализ

Научный руководитель _____ профессор, канд. экон. наук
О.Н. Харченко

Выпускник _____ А.С. Ушатикова

Рецензент _____ ст. специалист отд. аудита
АО КПМГ Ю. В. Шилова

Красноярск 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 Теоретические основы подготовки информации по российским и международным стандартам организациями добывающей отрасли	6
1.1 Анализ состояния добывающей отрасли на международном рынке и в России	6
1.2 Обоснование необходимости использования МСФО организациями добывающей отрасли. 30	
1.3 Сравнительный анализ принципов подготовки отчетности организаций добывающей отрасли в форматах РСБУ и МСФО	39
2 Усовершенствование методики подготовки финансовой отчетности организаций добывающей отрасли в формате МСФО	49
2.1 Анализ внедрения международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации	49
2.2 Сравнительная характеристика методик подготовки финансовой отчетности организаций в формат МСФО	59
2.3 Усовершенствование методики трансформации финансовой отчетности организаций в формат МСФО	69
3 Апробация методики трансформации финансовой отчетности и предложения по ее совершенствованию на примере угольной энергетической компании.....	78
3.1 Алгоритмизация усовершенствованного метода трансформации отчетности в формат МСФО	78
3.2 Систематизация основных корректировок финансовой отчетности (на примере статьи «запасы») и их влияние на финансовые показатели деятельности угольной компании	Error!
Bookmark not defined.	
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	85
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ	90
ПРИЛОЖЕНИЯ А-I	95

ВВЕДЕНИЕ

Переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) является тенденцией развития регулирования учета в России в последние годы. Переход к МСФО в России - это, прежде всего, корректировка бухгалтерских нормативных документов, которая предполагает сближение их положений с предписаниями Международных стандартов. Положения МСФО постепенно становятся практикой учета всех российских организаций, применяющих ПБУ, а, следовательно, и значимой части фирм, относящихся к среднему и крупному бизнесу.

Актуальность МСФО для предприятий обусловлена рядом причин: осуществлением трансграничных операций, развитием международной торговли, производственной деятельностью, расширением рынков капитала, привлечением инвестиций в непростой экономической ситуации.

Уже несколько лет правительство стремится устранить барьеры для развития бизнеса. Не секрет, что решением проблемы поддержки развития компаний может послужить привлечение капитала со стороны зарубежных инвесторов. Однако для инвесторов и других групп заинтересованных лиц требуется предоставление прозрачной финансовой отчетности для обеспечения сравнительной безопасности вложения средств в российские предприятия. Внедрение в Российской Федерации международных стандартов финансовой отчетности позволит решить данную проблему.

Объект исследования – финансовый учет и финансовая отчетность угольной энергетической компании ООО «Х».

Предмет исследования - методика внедрения международных стандартов финансовой отчетности для предприятий добывающей отрасли на территории Российской Федерации.

Целью исследования является совершенствование методики представления информации согласно международным стандартам финансовой отчетности.

В рамках поставленной цели решению подлежали следующие задачи:

- сравнительный анализ теоретических подходов к внедрению МСФО на территории Российской Федерации;
- оценка состояния и перспектив развития добывающей отрасли на отечественном и международном уровнях и их влияния на практику применения МСФО в России;
- выявление преимуществ и недостатков существующих методик по внедрению МСФО на территории Российской Федерации;
- совершенствование методики внедрения международных стандартов финансовой отчетности для угольной энергетической компании;
- алгоритмизация внедрения международных стандартов финансовой отчетности для угольной энергетической компании;

Научная новизна работы заключается в теоретическом обосновании и практическом решении комплекса вопросов, связанных с алгоритмизацией усовершенствованной автором методики обобщения и представления финансовой информации организациями добывающего сектора России.

Теоретическая значимость исследования заключается в уточнении и дополнении существующих методик внедрения финансовой отчетности российских организаций согласно МСФО, а также в выработке рекомендаций к существующей программе внедрения.

Практическая значимость заключается в том, что материалы исследования могут быть применены в программе внедрения МСФО для добывающих компаний в России.

Результаты диссертационного исследования апробированы посредством опубликования научной статьи и выступления на межрегиональной научно

практической конференции «Проблемы современной экономики» (г. Красноярск, 2015).

В первой главе диссертационного исследования «Теоретические основы подготовки информации по российским и международным стандартам организациями добывающей отрасли» рассмотрены сущность и принципы международных стандартов финансовой отчетности и их отличие от российских правил, проанализирована актуальная ситуация международного и российского добывающего рынка, определено обоснование необходимости внедрения МСФО в деятельность российских добывающих предприятий.

Во второй главе «Усовершенствование методики подготовки финансовой отчетности организаций добывающей отрасли в формате МСФО» проведен анализ внедрения МСФО на территории Российской Федерации, а также сравнительный анализ методик трансформации отчетности в формат МСФО. Заключительным пунктом второй главы является предложение усовершенствованной методики трансформации отчетности.

В третьей главе «Апробация методики трансформации финансовой отчетности и предложения по ее совершенствованию на примере угольной энергетической компании» разработан алгоритм внедрения стандартов компанией добывающей отрасли. Проведена апробация предложений на примере угольной энергетической компании ООО «Х».

В заключении представлены основные выводы о работе, и подведены итоги диссертационного исследования.

1 Теоретические основы подготовки информации по российским и международным стандартам организациями добывающей отрасли

1.1 Анализ состояния добывающей отрасли на международном рынке и в России

Промышленность — важная составная часть мирового хозяйственного комплекса, и в частности, Российской Федерации, ведущая роль которой определяется тем, что она обеспечивает все отрасли экономики орудиями труда и новыми материалами, служит наиболее активным фактором научно-технического прогресса и расширенного воспроизводства в целом.

Несмотря на некоторое уменьшение в последние десятилетия в связи с быстрым развитием сферы услуг доли промышленности в структуре ВВП (до 35 %) и в общей занятости населения мира (500 млн. человек) промышленность по-прежнему продолжает оказывать очень серьезное влияние не только на экономику, но и на все другие стороны общественного развития [1].

По данным Федеральной службы государственной статистики индексы промышленного производства в последнее десятилетие показывают постоянный устойчивый рост, за исключением 2009 года. Однако это привело в резкому скачку темпов роста производства в 2010 году [2] (см. таблицу 1).

Таблица 1 - Индексы промышленного производства в отдельных странах на 2015 год [3]

(в процентах к предыдущему году)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Россия	113,5	114,2	102	109,4	114,9	118,8	119,3	121
СНГ								

из них:								
Азербайджан	169	180	195	200	190	186	189	188

Окончание таблицы 1

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Армения	102	103	96	105	119	130	139	143
Беларусь	121	134	130	145	159	168	160	163
Казахстан	114	117	120	131	136	137	141	141
Украина	114	108	85	94	102	101	97	87
Страны БРИКС								
из них:								
Бразилия ³	95	98	91	100	100	98	100	97
Индия	130	134	141	152	157	159	158	163
Страны ЕС								
из них:								
Австрия	113	116	103	110	116	118	119	119
Германия	111	112	94	104	111	111	111	112
Нидерланды	106	107	99	107	106	106	106	103
Соединенное Королевство	...	106	97	100	99	97	96	98
Франция	102	99	85	89	91	89	88	87
Другие страны								
из них:								
Канада	110	107	95	100	104	106	107	112
Мексика	104	102	96	101	104	107	108	110
Норвегия	97	97	93	88	84	85	83	85
Республика Корея	100	106	107	108	108
США	105	102	90	96	99	103	106	111
Япония	107	104	82	94	91	92	91	93

Индекс промышленного производства России в 2014 году составил 101,7, а в 2015 году произошло снижение до 96,6 [3].

Мировой кризис 2008 года затормозил процесс развития российской промышленности, однако не остановил его. Следует отметить, что восстановление промышленного производства сопровождалось заменой устаревшего оборудования и переходом на современные технологии — нынешняя российская промышленность, будучи примерно равной по размеру промышленности РСФСР, качественно отличается от неё в лучшую сторону по технологической оснащённости и производительности труда.

В 2014 году произошло сразу два важных для нашей промышленности события: обмен санкциями и сильное понижение курса рубля к мировым

валютам. Начался очередной виток импортозамещения, одновременно с ним проходит отвязка российской экономики от долларовых кредитов.

Росстат показал мощный рост промпроизводства в декабре 2014 года — на 3,9 % по сравнению с декабрем 2013 года. «Рост показали те отрасли обрабатывающей промышленности, где происходит импортозамещение из-за продовольственного эмбарго и девальвации рубля. Растет трубная промышленность, металлургия, добыча полезных ископаемых, часть отраслей машиностроения [2].

На 2013 год доля промышленности в ВВП России составляла 29 %, также в промышленности было занято 19 % от общего числа работающих [3].

На 2014 год доля промышленности в России возросла практически до 37 % ВВП [3]. Структуру ВВП по секторам прочих стран смотрите в таблице 2.

Таблица 2 - Экономические показатели стран на 2014 год [3]

Страна	ВВП по секторам, %			Инфляция, %	Доля населения за чертой бедности, %	Уровень безработицы, %
	Сельское хозяйство	Промышленность	Сфера услуг			
Россия	4,50	36,90	58,6	6,20	11,10	5,30
США	1,20	19,20	79,60	1,50	14,80	6,60
Германия	2,80	33,40	63,80	2,10	15,60	5,50
Великобритания	1,00	23,00	76,00	1,60	20	7,80
Китай	9,70	46,60	43,70	9,20	6,10	1,00
Индия	17,40	25,80	56,90	5,30	29,80	7,80
Бразилия	5,50	28,70	65,80	6,51	23,50	5,70
Венгрия	3,30	30,80	65,90	4,20	14	10
Франция	2,20	20,30	77,40	1,70	6,20	7,20
Украина	9,90	29,60	60,50	103,00	28	8,00
Эстония	3,90	29,70	66,40	3,30	17,50	5,10
Япония	1,50	22,80	75,70	120	0	4
Канада	2,30	26,40	71,30	1,80	9,40	7,80
Австралия	3,60	21,10	75,00	1,60	-	5,60
Италия	5,00	32,00	63,00	1,50	29,90	7,00

Промышленность имеет сложную диверсифицированную и многоотраслевую структуру, отражающую изменения в развитии производительных сил, в совершенствовании территориального разделения общественного труда, связанную с научно-техническим прогрессом.

Современная промышленность характеризуется высоким уровнем специализации. В результате углубления общественного разделения труда возникло множество отраслей, подотраслей и видов производств, образующих в своей совокупности отраслевую структуру промышленности (см. таблицу 3).

Таблица 3 – Индексы производства в РФ по видам экономической деятельности [2]

в % к предыдущему году

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Промышленное производство ¹⁾	106,8	100,6	89,3	107,3	105,0	103,4	100,4	101,7	96,6
из него:									
добыча полезных ископаемых ²⁾	103,3	100,4	97,2	103,8	101,8	101,0	101,1	101,4	100,3
в том числе:									
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	102,7	100,1	98,9	103,6	101,2	100,7	100,9	101,4	100,0
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	104,0	101,1	83,9	104,9	106,6	103,4	102,3	101,6	102,2
обрабатывающие производства ²⁾	110,5	100,5	84,8	110,6	108,0	105,1	100,5	102,1	94,6
в том числе:									
производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	107,3	101,9	100,3	103,2	103,9	104,1	100,6	102,5	102,0
текстильное и швейное производство	99,5	94,6	83,9	108,8	100,8	100,7	104,3	97,5	88,3
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	102,3	99,7	98,5	119,9	105,7	98,1	95,6	97,2	88,6
обработка древесины и производство изделий из дерева	107,9	99,9	76,9	113,4	110,2	96,2	108,0	94,7	96,6
целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая деятельность	108,3	100,3	84,1	103,1	106,5	105,8	94,8	100,4	93,7
производство кокса и нефтепродуктов	102,8	102,8	99,4	106,0	103,8	103,1	102,3	105,7	100,3

Окончание таблицы 3

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
химическое производство	106,6	95,4	94,6	110,6	109,5	104,1	105,4	100,1	106,3
производство резиновых и пластмассовых изделий	125,5	122,8	87,1	124,4	111,4	112,8	105,9	107,5	96,3
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	108,3	97,1	66,8	114,5	107,4	110,7	98,0	101,8	92,2
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	104,5	97,8	83,6	112,4	107,0	104,8	100,0	100,6	93,5
производство машин и оборудования	126,7	99,5	66,8	115,2	111,1	102,7	96,6	92,2	88,9
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	110,9	92,6	68,4	118,9	111,9	106,4	99,0	99,5	92,1
производство транспортных средств и оборудования	107,8	100,4	68,5	127,2	117,2	110,3	102,2	108,5	91,5
прочие производства	104,6	98,3	81,6	120,6	105,3	102,6	95,4	102,7	94,0
производство и распределение электроэнергии, газа и воды ²⁾	99,4	100,6	97,3	102,2	100,2	101,3	97,5	99,9	98,4
1) Агрегированный индекс производства по видам экономической деятельности: "Добыча полезных ископаемых", "Обрабатывающие производства", "Производство и распределение электроэнергии, газа и воды". С учетом поправки на неформальную деятельность. 2) С учетом поправки на неформальную деятельность.									

Очень часто отрасли промышленности разделяются на две большие группы: добывающую и перерабатывающую промышленность.

К добывающей промышленности относятся предприятия по добыче горно-химического сырья, руд чёрных и цветных металлов и нерудного сырья для металлургии, неметаллических руд, нефти, газа, угля, торфа, сланцев, соли, нерудных строительных материалов, лёгких природных заполнителей и известняка, а также гидроэлектростанции, водопроводы, предприятия лесозексплуатации, по лову рыбы и добыче морепродуктов [4].

Добывающая промышленность имеет разную долю в промышленности разных стран. Так, в развитых странах на добывающие отрасли приходится около 8 % а на обрабатывающие – 92 %. В развивающихся государствах вес добывающих отраслей значительно выше. В современном мире добывается огромное количество сырья, преимущественно минерального. Известно, что около 98% добываемого сырья идет в отходы в виде пустой породы, грунта, нестандартной древесины и пр. Только 2% сырья достигает уровня переработки [5].

Как можно увидеть в таблице 3 после кризиса, последовавшего за 2008 годом, производства, как добывающие, так и обрабатывающие – имели положительные индексы. Однако, резкий спад промышленности в 2015 году поставил предприятия всех отраслей в сложное положение. Основные показатели работы добывающих предприятий смотрите в таблице 4.

Таблица 4 - Основные показатели работы добывающих, обрабатывающих производств, производства и распределения электроэнергии газа и воды [2]

	2005	2010	2011	2012	2013
Число действующих организаций по видам экономической деятельности, (на конец года):					
добыча полезных ископаемых	7040	10116	10539	11584	12023
обрабатывающие производства	212644	226491	237443	256700	260216
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	39076	40384	40043	40163	39808
Объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами по видам экономической деятельности, млрд. руб.:					
добыча полезных ископаемых	3062	6218	8020	8950	9748
обрабатывающие производства	8872	18881	22813	25111	27133
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	1691	3665	4219	4160	4492
Индекс промышленного производства, в процентах к предыдущему году	105,1	107,3	105,0	103,4	100,4
Индексы производства по видам экономической деятельности, в процентах к предыдущему году					
добыча полезных ископаемых	101,4	103,8	101,8	101,0	101,1
обрабатывающие производства	107,6	110,6	108,0	105,1	100,5
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	100,9	102,2	100,2	101,3	97,5
Среднегодовая численность работников организаций, тыс. человек	12358	10547	10536	10390	10297

Окончание таблицы 4

	2005	2010	2011	2012	2013
Производительность труда по видам экономической деятельности, в процентах к предыдущему году					
добыча полезных ископаемых	106,3	104,3	102,7	100,0	101,7
обрабатывающие производства	106,0	105,2	105,6	103,0	102,7
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	103,7	103,0	99,8	100,3	99,1
Сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток), млн. руб.	1729312	3332216	392439 ⁹	4009271	3110165
Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг)⁹, процентов	18,0	16,2	15,3	12,6	10,5
Инвестиции в основной капитал, млрд. руб.	1339,8	3290,4	3969,5	4713,1	5062,2
в процентах к предыдущему году	106,7	106,0	110,8	111,7	100,8
Индекс цен производителей промышленных товаров (декабрь к декабрю предыдущего года), процентов	113,4	116,7	112,0	105,1	103,7

Основные отрасли добывающей промышленности:

- горнодобывающая промышленность;
- охота;
- рыболовство;
- заготовка древесины;

Горнодобывающая отрасль - первичный сектор производства, ибо она добывает первичные материалы и энергоресурсы, без чего не могут существовать все остальные отрасли [5].

Горнодобывающая промышленность представляет собой комплекс отраслей, занимающихся добычей и обогащением полезных ископаемых – таких как базовые металлы (руды полиметаллические, медные, свинцовые, алюминиевые и т.д.), благородные металлы, железная руда, урановые руды, уголь, алмазы, известняк, калиевый полевой шпат (поташ), графит, асбест, слюда, глины и другие минеральные строительные материалы [5].

В горной промышленности выделяются основные группы отраслей: минерального энергетического сырья (нефтяная промышленность, газовая промышленность, угольная промышленность, торфяная промышленность, сланцевая промышленность, урановая промышленность, геотермия); руд чёрных и легирующих металлов (железорудная промышленность, марганцеворудная промышленность, хромитовая промышленность, вольфрамовая промышленность, молибденовая промышленность, ванадиевая); руд цветных металлов (алюминиевая промышленность, медная промышленность, никелевая промышленность, оловянная промышленность, свинцово-цинковая промышленность, сурьмяная промышленность); горно-химическая промышленность (добыча апатита, калийных солей, нефелина, селитры, серного колчедана, борных руд, фосфатного сырья); нерудного индустриального сырья и строительных материалов — графита, асбеста (асбестовая промышленность), гипса, глины, гранита, доломита, известняка, кварца, каолина, мергеля, мела, полевого шпата; драгоценных и поделочных камней (алмазная промышленность); гидроминеральная (минеральные подземные воды) [5].

Последние несколько лет выдались непростыми для промышленного сектора. Жесткая конкуренция, растущее ценовое давление, постоянная нестабильность, колебание затрат на факторы производства и текущие инновации заставили производителей пересмотреть свои бизнес-модели и долгосрочные планы роста.

Начиная с 2012 года, можно наблюдать тенденцию к снижению рентабельности добывающих предприятий, а также снижение чистой прибыли, что коррелирует с увеличением себестоимости производства.

Не смотря на то, что правительство, с началом кризиса в 2014 году, старается поддерживать бизнес, в том числе, средний и крупный, проводя различные программы поддержки, этих мер, очевидно недостаточно на данный момент. Импортозамещение, например, оборудования, с которым работают компании, сейчас просто невозможно.

В таблице 5 можно проследить динамику основных показателей работы организаций добывающей отрасли.

Таблица 5 - Основные показатели работы организаций добывающих производств [2]

	Число действующих организаций (на конец года)	Объем отгруженных товаров собственного производства, выполненных работ и услуг собственными силами, млрд. руб.	Индекс производства, в процентах к предыдущему году ¹⁾	Среднегодовая численность работников организаций, тыс. человек	Сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) ²⁾ , млн. руб.	Рентабельность проданных товаров, продукции (работ, услуг) ²⁾ , процентов	Затраты на 1 рубль продукции и (работ, услуг), коп.
Добыча полезных ископаемых - всего							
2005	7040	3062	101,4 ³⁾	986	705254	35,6	74,3
2010	10116	6218	103,8 ³⁾	898	1297897	31,9	75,3
2011	10539	8020	101,8 ³⁾	917	1811226	31,4	74,2
2012	11584	8950	101,0 ³⁾	935	1691234	28,0	77,2
2013	12023	9748	101,1 ³⁾	938	1558058	22,1	80,0
из неё:							
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых							
2005	2935	2686	102,0	628	599280	34,7	74,4
2010	4246	5471	103,6	579	1068540	29,2	75,9
2011	4496	7032	101,2	588	1442925	27,5	75,4
2012	4946	7922	100,7	599	1364327	25,8	77,5
2013	5142	8695	100,9	602	1331872	20,8	79,7
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических							
2005	4105	376	97,7	358	105974	42,8	74,1
2010	5870	747	104,9	319	229357	53,5	70,9
2011	6043	988	106,6	329	368301	64,6	65,9
2012	6638	1028	103,4	336	326907	45,3	75,5
2013	6881	1053	102,3	336	226186	32,7	82,3

Одной из главных ветвей добывающих производств России является – угольная промышленность. Для Сибирского Федерального округа, а, в особенности, для Кемеровской области, эта промышленность – основополагающая. Многие города, построенные еще в советское время, были

образованы вокруг предприятий по добыче угля, огромное множество человек заняты на данных производствах. Значение данного вида промышленности для нашей страны трудно переоценить. Объемы добычи смотрите в таблице 6.

Таблица 6 –Количество добытого угля, по видам [2]

	2010	2011	2012	2013	2014
Всего, млн. т	322	336	357	353	357
в том числе:					
каменный	245	259	279	279	288
из него:					
уголь коксовый (коксующийся)	66,9	65,4	72,7	74,4	76,3
антрацит	8,7	10,0	11,4	12,8	13,5
бурый рядовой (лигнит)	76,8	76,9	78,1	73,7	68,9
Удельный вес объема добычи каменного угля в общем объеме добычи угля, процентов	76,2	77,1	78,1	79,1	80,7

2014 год был особенно непростым для предприятий добывающего сектора, этот год аналитики называют одним из сложнейших за всю историю этой отрасли промышленности.

В течение года рыночная стоимость 40 ведущих мировых компаний отрасли снизилась на 280 млрд долл. США, или на 23%, и на 31 декабря 2013 года составила 958 млрд долл. США [4].

Список компаний, попавших в 40 ведущих предприятий отрасли, смотрите, пожалуйста, в приложении А [4].

При этом наиболее значительное снижение наблюдалось в секторе добычи золота. В ситуации, когда пострадал весь сектор, результаты диверсифицированных и угледобывающих компаний оказались ненамного лучше. В начале 2014 года были отмечены признаки снижения волатильности рынков горнодобывающей промышленности: рыночная капитализация 40 крупнейших горнодобывающих компаний оставалась стабильной, что

свидетельствовало о возможном восстановлении некоторого доверия к отрасли [4].

Цены на сырьевые товары опять снизились, при этом золотодобывающие компании пострадали наиболее сильно: за год произошло самое серьезное снижение цены за последние 30 лет. Была отмечена краткосрочная нестабильность спроса на некоторые сырьевые товары, которая сопровождалась призывами к более сдержанным прогнозам относительно темпов роста на следующие 3–5 лет, при том, что ожидаемые темпы роста китайской экономики остаются достаточно высокими как в абсолютном, так и в относительном выражении. При установившемся уровне цен затраты многих добывающих компаний превысили предельно допустимый уровень, а такая ситуация не может продолжаться долго [4].

После того как положение отрасли пошатнулось в результате списания в течение 2012 года рекордно высоких сумм убытков от обесценения активов – 40 млрд долл. США, балансы предприятий потеряли еще 57 млрд долл. США из-за снижения стоимости активов в 2013 году. Причем львиная доля списаний пришлось на золотодобывающие компании, активы, которых обесценились на 27 млрд долл. США. Совокупная чистая прибыль 40 ведущих компаний резко снизилась на 52 млрд долл. США (72%) и достигла минимального уровня за последние десять лет – 20 млрд долл. США; вклад золотодобывающих компаний в сумму чистых убытков составил 20 млрд долл. США. Только у семи компаний из числа 40 лидеров отрасли был отмечен рост прибыли по сравнению с прошлым годом. Однако, учитывая значительное снижение цен на сырьевые товары и трудности, связанные с замедлением инерционного роста операционных затрат, следует отметить, что компании все-таки выстояли в этих тяжелых условиях: их результаты в виде скорректированного показателя EBITDA снизились всего на 8%. Поступления денежных средств от операционной деятельности стали сокращаться, они снизились на 7% по сравнению с 2012 годом, при этом падение было частично компенсировано более низким оттоком денежных средств по инвестиционной деятельности.

Оценить, насколько успешными оказались меры по сокращению затрат в краткосрочном периоде, трудно из-за противоречивости данных, которые отражаются в отчетах компаний как «экономия на расходах», а операционные затраты пока не снизились: в 2013 году они выросли на 4% [4].

Горнодобывающая отрасль была вынуждена отреагировать на изменение ситуации, в связи с действием целого ряда факторов, таких как:

- продолжение падения цен на сырьевые товары;
- смена руководителей практически в 50% компаний, вошедших в список 40 крупнейших компаний отрасли, за последние два года;
- требования акционеров, касающиеся повышения их доходов от инвестиций;
- отсутствие быстрой отдачи от программ по сокращению затрат, для реализации которых требуется некоторое время;
- повышенное внимание к рациональному использованию капитала;
- усиливающиеся затруднения с получением лицензии на добычу полезных ископаемых, особенно в странах с развивающейся экономикой;
- рост числа компаний из стран с развивающейся экономикой в списке 40 крупнейших компаний отрасли [4].

Последние годы в структуре отрасли выделяется тенденция к преобладанию диверсифицированных компаний. В 2013 году на их долю приходился 51% от общей суммы капитализации, что на 5% выше, чем в 2012 году [4].

Тенденция увеличения доли компаний из стран с развивающейся экономикой, сложившаяся за последнее десятилетие, сохраняется: по состоянию на декабрь 2013 года их доля составила 53% [5].

Ожидается, что эта тенденция будет сохраняться и далее. Многие компании из экономически развитых стран, входящие в состав 40 крупнейших, уделяют внимание упрощению стратегий и техническому перевооружению производства. Тогда как крупные компании из стран с развивающейся экономикой больше делают ставку на краткосрочные цели и результат. Акцент

данных компаний делается на удовлетворение потребностей внутреннего спроса, что стимулируется различными мерами государственной поддержки. Динамику мировых индексов сектора смотрите на рисунке 1.

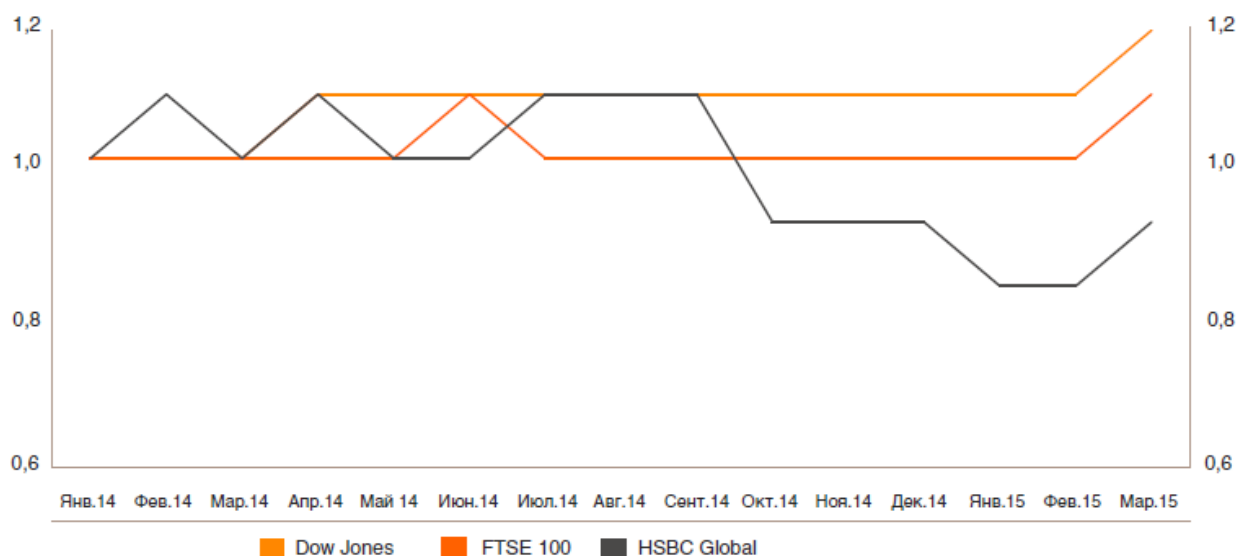


Рисунок 1 - Мировые индексы горнодобывающего сектора [4]

Снижение индекса HSBC Global Mining Index в целом за 2014 год составило 23%, но оно могло оказаться и еще более существенным. Падение индекса объясняется негативными перспективами динамики цен на сырьевые товары, но частично на него могло повлиять и сохраняющееся недоверие к отрасли со стороны инвесторов, которое сформировалось на основе динамики цен за предшествующие периоды. В начале 2015 года индекс впервые более чем за полгода показал рост.

В то же время индексы Dow Jones и FTSE-100 выросли на 27% и 15% соответственно. Это объясняется главным образом сворачиванием мер количественного смягчения ФРС США и возвращением оптимизма в отношении будущего экономики США.

Несмотря на общие результаты за год, аналитики считают, что горнодобывающей промышленности наконец удалось стабилизировать растущий разрыв между динамикой изменения показателей

горнодобывающей отрасли и показателей рынка в целом, который еще более увеличился за предшествующие два года. С середины 2013 года динамика развития горнодобывающей промышленности начала приближаться к динамике, характерной для рынка в целом [6].

Несмотря на волатильность рынка, развитие отрасли все еще поддерживается долгосрочными фундаментальными факторами спроса на продукцию отрасли, в частности со стороны развивающихся рынков и особенно Китая.

Наблюдающаяся в последнее время, начиная со второй половины 2013 года, стабилизация индекса горнодобывающих компаний может указывать на то, что инвесторы опять начинают рассматривать возможности инвестирования в отрасль [6].

Ключевым показателем, используемым для оценки результатов деятельности отрасли, является показатель прибыли на вложенный капитал (ROCE) [7]. Динамику показателя смотрите на рисунке 2.

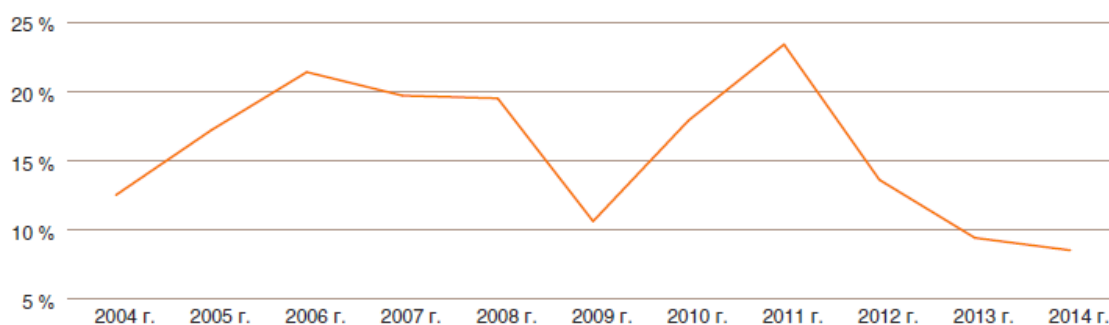


Рисунок 2 - Прибыль на вложенный капитал 40 ведущих компаний отрасли (ROCE) [6]

Если говорить о таком финансовом показателе как выручка, то у 40 крупнейших компаний он вырос в 2013 году на 10 млрд долл. США, достигнув 719 млрд долл. США. Однако по результатам корректировки данных на сумму выручки компании Glencore по сбытовой деятельности и направлениям деятельности, не связанным с добычей (207 млрд долл. США в 2013 году и 184

млрд долл. США в 2012 году), оказалось, что в 2013 году выручка 40 ведущих горнодобывающих компаний снизилась на 13 млрд долл. США [6].

Приоритетными направлениями 40 крупнейших компаний оставались операции по добыче меди, угля и железной руды, на которые приходится 67% выручки 40 крупнейших компаний (смотрите рисунок 3).

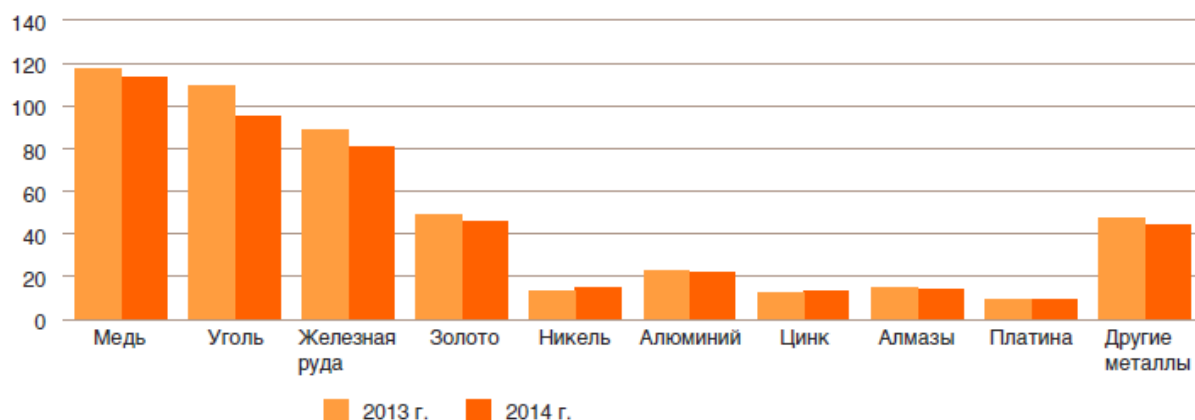


Рисунок 3 - Выручка по видам сырьевых товаров (млрд долл. США) [6]

Наиболее доходными видами сырья являются медь, уголь, а также железная руда. Причем, рост выручки от реализации меди обусловлен повышающимся спросом со стороны Китая.

Китай, в целом, представляет собой наиболее важный рынок для горнодобывающих компаний. В 2014 году произошло событие, имевшее непосредственное отношение к горнодобывающей отрасли: МВФ понизил свой прогноз по темпам роста экономики развивающихся стран на следующие пять лет относительно своих прогнозов на тот же период, сделанных в 2013 году. МВФ пересмотрел прогнозируемые темпы роста, в том числе, и для китайской экономики на этот период: в 2018 году этот показатель по уточненной оценке должен составить не 8,4%, а 6,6%. Однако, при сравнении, этот показатель, относительно темпов роста других стран, является очень высоким, даже после такой корректировки. Перспективы роста экономики

развивающихся стран, включая Китай, остаются устойчивыми, что будет поддерживать рост в горнодобывающей отрасли в долгосрочном периоде [6].

Бурное развитие медной отрасли в последние годы было неразрывно связано с ростом экономики Китая: на эту страну приходится 45% общемирового потребления меди. Однако, помимо традиционного потребления меди в строительстве и других отраслях, большие запасы этого металла также хранились на складах и использовались в качестве обеспечения при привлечении заемных средств. Финансовые учреждения Китая, как правило, принимают договоры на поставку меди и запасы меди для обоснования продления срока кредита и до 60–80% импорта меди ранее использовалось в качестве обеспечения займа [6].

В связи с ухудшением ситуации с ликвидностью в Китае волатильность цен на импортируемую медь, которая наблюдалась в первые месяцы 2014 года, возможно, свидетельствовала о том, что на цену в большей степени влияет тенденция «получения наличных за медь», чем долгосрочные фундаментальные факторы спроса. В результате в апреле 2014 года только за четыре месяца цены на медь снизились на 9,2%. Такой волатильности цен способствовала также подверженная колебаниям динамика курса юаня [6].

Непрозрачность торговых операций с медью в Китае и наличие потенциала для новых объявлений дефолта могут привести к значительному росту волатильности цен на медь.

Рассмотрев, такой финансовый показатель как чистая прибыль по 40 крупнейшим компаниям отрасли, можно сделать вывод, что она составила 20 млрд долл. США в 2013 году, что отражает очень существенное снижение показателя – на 72%. Это повлекло за собой серьезное снижение нормы чистой прибыли по сравнению с предшествующим годом, отмечаемое второй год подряд, в результате чего этот показатель достиг самого низкого уровня за последние десять лет.

Среди 40 крупнейших компаний самые большие совокупные убытки понесли золотодобывающие компании: только на их долю приходятся убытки приблизительно на сумму 20 млрд долл. США [7] (смотрите рисунок 4).

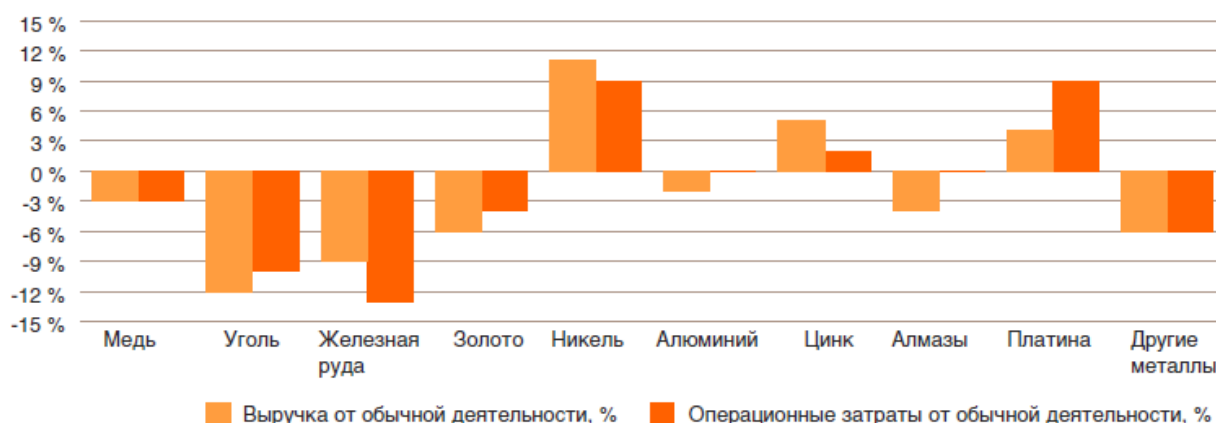


Рисунок 4 - Изменение операционной выручки и операционных расходов (в %) 40 крупнейших компаний. Сравнение 2013 и 2012 годов [7]

Следует отметить, что на компании из стран с развивающейся экономикой в составе 40 крупнейших компаний приходится в совокупности 24 млрд долл. США чистой прибыли (2012 год: 39 млрд долл. США), а на компании из экономически развитых стран – совокупные чистые убытки в сумме 4 млрд долл. США (2012 год: прибыль в сумме 33 млрд долл. США). В основном это объясняется тем, что компании из экономически развитых стран значительно сильнее пострадали от обесценения активов в 2013 году [7].

Убытки от обесценения достигли новой рекордной отметки в 2013 и составили 57 млрд долл. США, что на 43% выше уровня предыдущего года. И это в добавление к 40 млрд долл. США убытков от обесценения в 2012 году, признанных компаниями, вошедшими в список 40 крупнейших в отрасли.

Тем не менее, в 2013 году объемы добычи возросли почти во всех товарных сегментах. Хотя в течение года наблюдалось снижение цен, нет ясности относительно того, стало ли такое увеличение объемов добычи следствием реализации более традиционной стратегии сокращения затрат на единицу продукции за счет экономии на масштабе добычи либо результатом

повышения производительности горнодобывающих компаний за счет устранения узких мест в своей операционной деятельности. Объемы добычи железной руды сохранялись на определенном уровне благодаря стабильности цен на это сырье. Повышение цены противоречило ожиданиям участников рынка, которые прогнозировали более высокую волатильность цен. Компания Fortescue Mining обеспечила чистый рост объемов добычи на две трети в течение 2013 года, а в марте 2014 года произошло долгожданное событие – компания достигла целевого показателя по объему добычи в 155 млн. тонн [7].

Что касается особенностей российского рынка добывающего сектора, то безусловно, он коррелирует со всеми мировыми тенденциями отрасли.

Сектор угледобычи является для российской добывающей промышленности одним из самых важных. И в нем, следом за всем миром, также следуют неуклонные изменения.

С 2011 внутренние продажи угля сокращаются. В 2013 году потребление угля упало еще на 5,2% до 188,2 млн тонн. Потребление угля для энергоносителей в России в прошлом году снизилось на 7% до 140 млн тонн, в то время как, спрос на коксовый уголь увеличился на 2,7% до 38,1 млн тонн [8].

Основным потребителем добытого угля является сектор электроэнергетики России, более того, данный сектор также требует импортных поставок из соседних стран. Электро и тепло энергетика потребляют около 49,1% от общего объема российского потребления угля.

В соответствии с энергетической стратегией до 2030 года, российские энергетические станции должны повысить долю потребления угля с 26% в настоящее время до 34-36% в 2030 году, в то время как доля использования природного газа сократится до 60-62% против 70% [8].

В начале 2011 года Министерство энергетики РФ оценивало общие запасы угольных ресурсов России в 4,09 трлн тонн топлива, и резервы - 272,8 млрд тонн. 89% из этого - это энергетический уголь и 11% коксовый уголь [8].

Между тем, ежемесячные темпы роста российской угольной промышленности показывали, что отрасль имеет тенденцию к росту. Производство угля сократилось в среднем на 9% за месяц в 3 квартале 2013 года и 3,6% в месяц в 4-м квартале 2013 года. В январе 2014 года производство выросло на 2,3% по сравнению с аналогичным периодом год назад [8]. Однако, так было только до 2015 года. Подробнее смотрите рисунок 5.

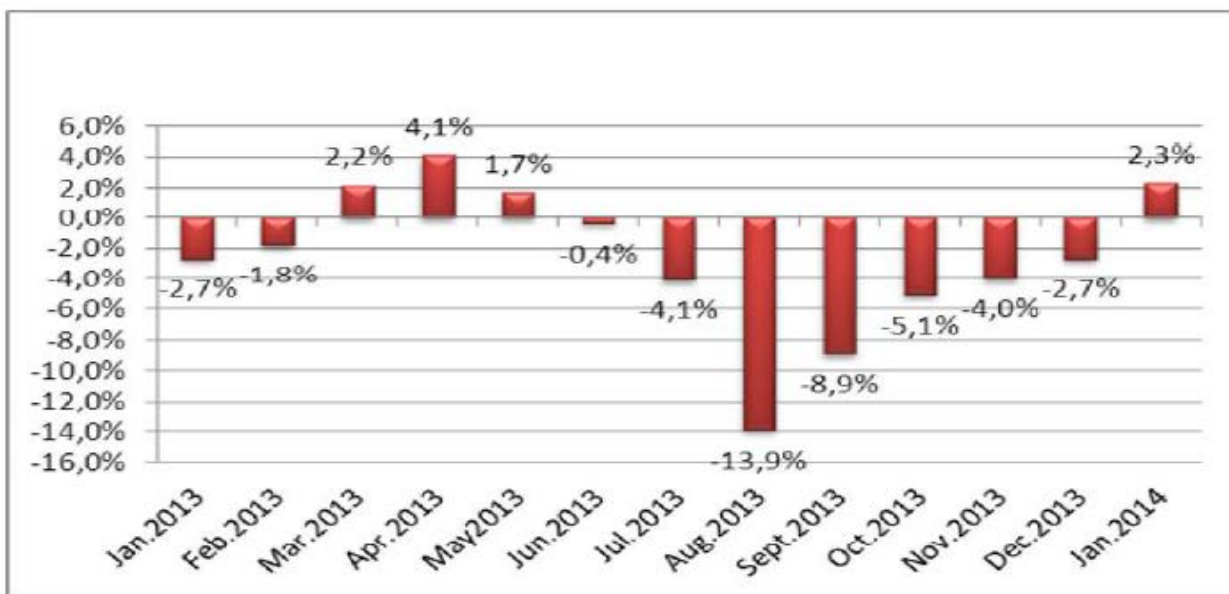


Рисунок 5 - Ежемесячный темп роста угольного производства в России за 2013 год и январь 2014 года [7]

На данный момент существует несколько факторов, которые оказывают негативное влияние на перспективы роста угольной промышленности России:

- Низкие цены на природный газ на внутреннем рынке, которые установлены на нерыночном уровне;
- Плохо развитая железнодорожная инфраструктура, особенно в направлении Дальнего Востока;
- Высокие транспортные издержки для экспорта угля;
- Снижение спроса на уголь на внутреннем рынке;
- Рост глубины угольных шахт (от 380 м в 2000 году до 441 м в 2012 году);

- Около 91% из глубоких угольных шахт имеют высокий потенциал аварийности;
- Высокий коэффициент смертности рабочих (Россия - 0,15 смертей на 1 млн тонн добываемого угля в сравнении с 0,10 в Польше, 0,02 - в США, 0,006 в Австралии);
- Слабые конкурентные позиции техники, применяемой в российской угольной промышленности (уровень импорта в угольной промышленности вырос с 37,0% в 2010 году до 49,6% в 2012 году) [9].

Сибирский федеральный округ производит больше всего российского угля - 83,1% от общего объема производства. В 2013 году Кузнецкий угольный бассейн (СФО) увеличил добычу на 0,7% (до 4,8% в 2012 году) [10]. Структура производства угля в разрезе округов представлена на рисунке 6.

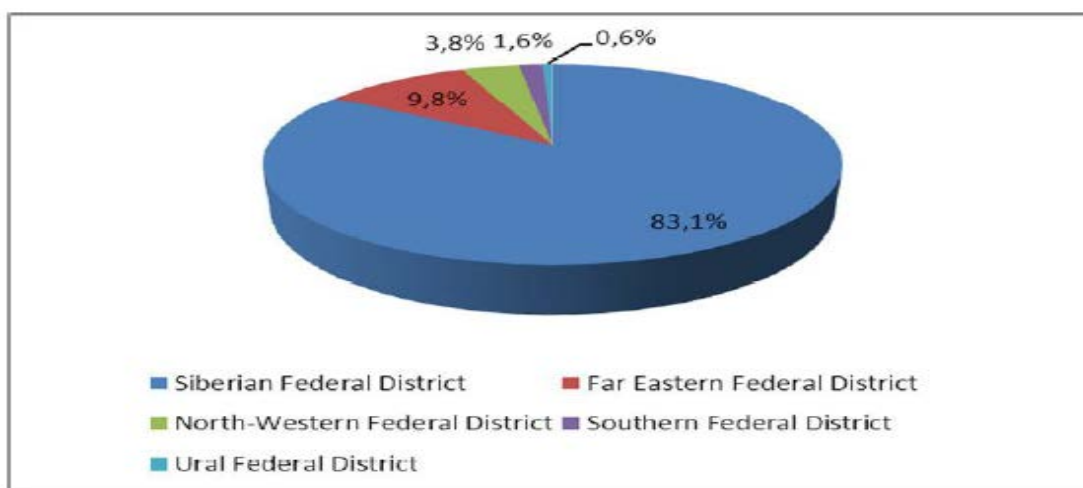


Рисунок 6 - График производства угля в России, в разрезе федеральных округов [9]

Кемеровская область является лидирующим регионом России по производительности угля - 56,0% от общей суммы. В 2013 году добыча угля в данном регионе выросла на 0,7% до 203 млн тонн. Добыча коксующегося угля было увеличена на 6,1% до 55,4 млн тонн. За Кемеровской областью следует Красноярский край с 11,8% от общего объема добычи [11].

Пока объемы добычи показывают хотя и не устойчивый рост, то экспортные цены с 2011 года демонстрируют стабильное снижение. В 2013 году экспортная цена упала на 13,3% до \$78.5 за тонну угля [11].

Что касается цен на внутреннем рынке, то за последние три года, среднегодовая цена на паровой уголь выросла на 12,2%. В 2013 году цена продажи выросла на 3,3%, достигнув \$40,3 за тонну [12].

Однако, для коксующего угля ситуация развивалась с точностью наоборот. Внутренние цены на данный вид угля, выросшие в 2010-2011 годах, существенно снизилась за последние 2 года. Среднегодовое снижение внутренней цены составило 17%. В 2013 году цена на коксующий уголь упала на 10,6%, составив всего \$50 за тонну [12].

Ситуация на рынке добывающих производств, безусловно, неоднозначная. Компаниям приходится выживать в условиях все возрастающей конкуренции, умудряясь в условиях кризиса, проводить технологическое обновление производств и, в то же время, пытаться сократить операционные издержки. Росстат провел серию исследований и опросов топ-менеджеров добывающих компаний России, на тему факторов ограничивающих рост предприятий данного сектора промышленности. С результатами можно ознакомиться в приложении Б [2].

Очевидно, что в добывающем секторе, постоянными факторами ограничения роста являются: недостаточный спрос на продукцию предприятия на внутреннем рынке, высокий уровень налогообложения, изношенность и отсутствие оборудования, неопределенность экономической ситуации. Также существенным фактором ограничения является высокая стоимость кредитов для бизнеса. Все эти факторы в данное время только усугубляются. Ослабление курса рубля еще больше затормозит внедрения нового оборудования, так как отечественных аналогов для производств нет. Также нельзя игнорировать рост ставок по кредитам для коммерческих предприятий [13].

Оценка экономической ситуации высшим менеджментом рассматриваемого сектора представлена в таблице 7.

Таблица 7 - Оценка общей экономической ситуации на предприятиях добывающих, обрабатывающих производств, производства и распределения электроэнергии, газа и воды (в %) [2]

	2011				2012				2013			
	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь
Добыча полезных ископаемых												
Благоприятная	6	11	11	10	9	9	9	10	8	10	10	8
Удовлетворительная	75	71	73	73	76	79	79	78	77	71	73	74
Неудовлетворительная	17	15	14	15	13	10	10	10	14	14	15	16
Обрабатывающие производства												
Благоприятная	5	7	7	7	6	8	9	8	8	10	10	10
Удовлетворительная	76	77	78	77	78	78	78	79	79	74	76	75
Неудовлетворительная	16	14	13	14	14	11	11	11	13	13	14	15
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды												
Благоприятная	3	3	1	1	2	1	2	2	5	3	3	4
Удовлетворительная	79	71	72	70	71	72	70	72	74	60	60	62
Неудовлетворительная	17	23	26	26	25	25	27	25	21	34	36	34

В 2015 году подтвердились тенденции, заданные в 2014 году. Это вынудило компании пойти на решительные меры различного характера, направленные на увеличение притока свободных денежных средств. Основной ориентир был взят на сокращение затрат. Компании, включенные в рейтинг Топ-40, знают, что низкие цены –это не временное явление.

По большинству показателей финансовой отчетности компаний из списка Топ-40 были отмечены улучшения, однако их рыночная стоимость продолжила снижаться. Улучшить финансовые результаты помогли различные программы управления затратами, более низкие убытки от обесценения и снижение стоимости закупаемых материалов.

Однако, общий прогноз для мирового металлургического и горнодобывающего сектора остается скромным. Это обусловлено совокупностью факторов, среди которых можно отметить снижение темпов мирового экономического роста, в частности в развивающихся странах, и признаки переизбытка предложения некоторых видов сырьевых ресурсов,

прежде всего железной руды и угля. Снизившиеся цены на нефть и укрепившийся доллар США благотворно сказываются на предприятиях горнодобывающей отрасли, помогая им снижать свои расходы. Неравномерность восстановления мировой экономики и большой разброс в направленности проводимой разными государствами денежно-кредитной политики по-прежнему способствуют созданию неопределенности вокруг предложения и спроса в горнодобывающей отрасли в среднесрочной перспективе [14].

Что касается предложения, то здесь ожидания варьируются в зависимости от сырьевой группы. Сохранение неблагоприятных условий ожидается на рынках железной руды и угля: этим сырьевым ресурсам придется бороться с переизбытком предложения. Частично это обусловлено медленным закрытием низкорентабельных предприятий.

Несмотря на вялость рынка, руководители компаний, которые ставят во главу угла операционную эффективность, добились улучшения результатов деятельности своих предприятий:

- Совокупные активы 40 крупнейших компаний в 2014 году уменьшились на 1 %, тогда как в 2013 году был отмечен их 7-процентный рост, что обусловлено снижением капитальных расходов, составившим 26 млрд долл. США. Это результат сокращения капитальных расходов и списания еще 27 млрд долл. США из-за обесценения.

- Несмотря на увеличение чистой прибыли, после ее корректировки на обесценение было отмечено 9-процентное снижение скорректированной чистой прибыли до 72 млрд долл. США.

- Существенно улучшилась ситуация с потоком свободных денежных средств: если в 2013 году ощущался дефицит денежных средств в размере 3 млрд долл. США, в 2014 году положительный денежный поток составил 24 млрд долл. США, что по большей части стало результатом сокращения капитальных вложений. Это позволило компаниям вернуть средства своим акционерам, не прибегая к увеличению своих заимствований.

При этом компании привлекли на 20 % меньше заемных средств и на 7 % увеличили выплаты в счет погашения долгов [15].

Цены на сырьевые товары снова оказались под мощными ударами: стоимость железной руды, угля и меди снизилась на 50 %, 26 % и 11 % соответственно. Это падение цен продолжилось и в первые четыре месяца 2015 года, когда цена на железную руду, уголь и медь понизилась еще на 12 %, 5 % и 6 % соответственно. Цены на золото оставались относительно стабильными [6].

Показатель EBITDA у компаний из списка Топ-40 снизился на 5 % [6].

В целом, участники рынка оценивают ситуацию на рынке, как удовлетворительную, не теряя оптимизм.

В целом, основными выявленными в течение исследования, тенденциями добывающего сектора являются:

- 1) Снижение цен на сырьевые товары;
- 2) Рост операционных затрат;
- 3) Рост объемов добычи, практически, во всех сырьевых сегментах добывающей промышленности;
- 4) Рост убытков от обесценения активов;
- 5) Снижение рентабельности добывающих предприятий, а также снижение чистой прибыли, что коррелирует с увеличением себестоимости производства;
- 6) Промышленные производители все более активно ищут прорывные инновации и увеличивают инвестиции в НИОКР.
- 7) Курс на импортозамещение – для России сейчас вопрос стоит остро из-за введения санкций. В частности, импортозамещения оборудования. Однако этот процесс тормозится ослаблением курса рубля;
- 8) Усиление контроля за получением лицензии на добычу полезных ископаемых;
- 9) Рост числа диверсифицированных компаний;

10) Рост числа крупных компаний из стран с развивающейся экономикой;

11) Стабилизация индекса горнодобывающих компаний показывает рост интереса инвесторов к данной отрасли, основным из развивающихся рынков сбыта является – Восток, в частности, Китай;

12) Российская добывающая промышленность, в частности, угольная промышленность имела тенденцию к росту, однако, она является нестабильной, особенно на фоне снижения потребления угля на внутреннем рынке, а также падения экспортных цен;

1.2 Обоснование необходимости использования МСФО организациями добывающей отрасли.

Безусловно, российская добывающая промышленность сейчас переживает сложные времена. Компания рано или поздно достигает такого уровня, когда для развития ей необходимы денежные инвестиции извне.

Привлечение инвесторов - это основной инструмент, который может помочь при реализации долгосрочных инвестиционных проектов, таких как замена оборудования, например. В данном случае, создание и публикация отчетности по МСФО является весомым аргументом в пользу компании в глазах потенциальных инвесторов или кредиторов.

Международные стандарты финансовой отчётности всегда позиционировались как основа для обеспечения пользователей отчётности экономической информацией. Эти стандарты созданы лишь для того, чтобы наилучшим образом адаптировать эту информацию для принятия экономических решений неограниченным кругом пользователей.

Система МСФО никогда не обременяла себя никакими другими задачами, и направленность решения любых вопросов всегда была ясной и определённой. В таких условиях МСФО зарекомендовали себя, как лучшая основа для создания полезной экономической информации.

Российский бухучёт формировался в гораздо более сложных условиях. До перехода к рыночной экономике он вообще не решал задач создания информации, адаптированной для принятия экономических решений. Да и с началом строительства рыночных отношений обеспечение информационных потребностей инвесторов всё время оставалось на заднем плане. Фактическое отсутствие института финансовой отчётности в России до сих пор является одной из главных причин недоразвитости отечественного рынка капитала. Мизерный объём частных инвестиций не может обеспечить нормальный экономический рост [16].

Имущество, имущественные права, юридические обязанности организации или публично-правового образования существуют в силу его взаимоотношений с другими лицами, и они совершенно не зависят от того, ведёт ли этот субъект какой-либо учёт или не ведёт его вовсе. Но элементы финансовой отчётности — активы, обязательства (пассивы), капитал, доходы и расходы — не существуют в объективной реальности. Их нет без бухучёта. Это характеристики финансовой информации, которые ей присваивает бухгалтер [16].

Поэтому в МСФО и существует понятие «признание». Элементы финансовой отчётности можно только признать или не признать. Их невозможно инвентаризировать как имущество, то есть проверить их фактическое наличие.

С помощью элементов финансовой отчётности информация о финансовом положении и финансовых результатах становится удобной для принятия на её основе экономических решений. Эта информация представляется неограниченному кругу пользователей отчётности, из числа которых МСФО выделяют несколько типовых категорий:

- инвесторы;
- работники;
- кредиторы;
- поставщики и подрядчики;

- покупатели и заказчики;
- государственные органы;
- общественность [16];

Инвесторы для МСФО являются приоритетной категорией. Их приоритетность выражается в использовании презумпции о том, что нацеливаясь на потребности инвесторов, можно попутно удовлетворить интересы всех остальных пользователей финансовой информации.

Такой подход справедлив только при условии, что отчётная информация ограничивается целями экономической полезности. Если с помощью бухучёта начинают решаться задачи за рамками этой цели, то МСФО теряют все свои качества и превращаются в бесполезный инструмент. Поэтому решение вопроса целесообразности применения МСФО для тех или иных субъектов целиком и полностью зависит от потребностей внешних пользователей в экономической информации о деятельности. Если таких потребностей нет или они малозначительны, то нет никакой необходимости в применении МСФО, да и вообще нет необходимости требовать какую бы то ни было финансовую отчётность от такого субъекта. Для решения иных попутных задач бесполезно использовать МСФО или любые другие стандарты отчётности [16].

Пошло второе десятилетие после того, как перед российским учётом была поставлена задача перехода на МСФО. Однако на сегодняшний день российский бухгалтерский учёт остаётся весьма далёким не только от правил международных стандартов, но даже от концептуальных принципов, на которых они базируются. Основные проблемы в реформировании бухучёта связаны с его многопрофильностью. На современном этапе развития экономики у бухучёта огромное количество целей, и они множатся с каждым годом [16].

Переход к МСФО в России - это, прежде всего, корректировка бухгалтерских нормативных документов, которая предполагает сближение их положений с предписаниями Международных стандартов. Положения МСФО постепенно становятся практикой учета всех российских организаций,

применяющих ПБУ, а, следовательно, и значимой части фирм, относящихся к крупному, среднему и даже малому бизнесу.

Как известно, существует множество видов учета помимо бухгалтерского, это и налоговый, и управленческий, административный и т.д.

Применение МСФО касается только финансового учёта. МСФО никак не связаны с решением бухгалтерских задач административного характера. И для того, чтобы внедрить МСФО, необходимо, по крайней мере частично, отказаться от решения административных задач. Нужно понять, что их нельзя решать в рамках той же самой системы нормативных требований, в которой решаются задачи внедрения МСФО. В этом и кроется основная причина неудач реформирования бухучёта в России. С одной стороны, государство не может вовсе отказаться от решения административных бухгалтерских задач. С другой стороны, права пользователей отчётности на качественную информацию тоже нужно защитить и для этого внедрять МСФО. Если бы каждый из этих вопросов сразу решался самостоятельно, то переход российского бухучёта на МСФО уже бы давно безболезненно состоялся. Но государство до сих пор пытается решить несовместимые задачи в рамках одной системы нормативных требований [17].

Задачи российского учёта из формулировок закона предполагают только решение имущественных вопросов. Эти вопросы действительно важны, и их нельзя оставлять без внимания. Но это совсем другие вопросы по сравнению с теми, которые решаются международными стандартами.

Конфликт между двумя направлениями учёта раньше всего и ярче всего проявился в столкновении интересов налогообложения с интересами пользователей финансовой отчётности. Между системой расчёта налогов и формированием информации для принятия экономических решений существует целый ряд неустранимых противоречий, которые несовместимы в единой системе нормативных требований.

Для такого бизнеса, как компании добывающей промышленности, относящиеся, как правило, к большому бизнесу, вопрос системы налогового учета, а затем реклассификации данных по МСФО, стоит крайне остро.

В тот момент, когда налоговые органы ведущих стран мира стали не только пассивно использовать данные бухучёта, но и модифицировать его правила для собственных целей, возникла необходимость в непредвзятой качественной финансовой информации, не обременённой фискальным интересом, годной для принятия экономических решений [17].

Принцип экономической обоснованности налогов, на котором строится налоговая система, требует применения в качестве объектов налогообложения реальных экономических показателей. Это соображение ориентирует налоговую систему на показатели финансовой отчётности, так как они являются лучшим отражением экономической реальности.

Цели налогообложения не позволяют реализоваться основополагающим принципам составления финансовой отчётности и не обеспечивают качественных характеристик отчётной информации. Наихудшим образом обстоит дело с такой качественной характеристикой как надёжность финансовой информации. Фактически все элементы, обеспечивающие эту характеристику, при попытках их применения в целях налогообложения выворачиваются наизнанку и дают не просто нулевой, но даже отрицательный эффект [17].

Так или иначе, всё описанное выше касается двух направлений учёта, в которых можно идентифицировать реально существующий конфликт в практической реализации нормативных требований. Но в России на сегодняшний день можно констатировать существование трёх несовпадающих учётных систем, направленных на внешнего пользователя (не считая внутреннего управленческого учёта) — налоговый, бухгалтерский и финансовый учёты [18].

При определении критериев применения МСФО необходимо принимать во внимание не просто совокупность интересов пользователей финансовой

отчётности, но и степень необходимости отчётности для каждой категории пользователей. Для одних пользователей возможность пользоваться финансовой отчётности может являться чуть ли не основным условием ведения деятельности, а другими пользователями финансовая отчётность может применяться лишь изредка наряду с огромным массивом иной информации. Для примерной оценки степени значимости отчётности было бы достаточным проранжировать пользователей отчётности по этому признаку.

Основные категории внешних пользователей финансовой отчётности:

- долевые инвесторы;
- покупатели долговых инструментов;
- центральный Банк РФ;
- работники;
- государственная статистика;
- вкладчики;
- индивидуальные кредиторы;
- общественность (население);
- антимонопольное регулирование;
- контроль за несостоятельностью;
- поставщики (подрядчики);
- покупатели (заказчики);
- фискальная система [18];

В данном перечне первое место, несомненно, занимают владельцы долей в капитале организации и потенциальные приобретатели таких долей. Причём среди них особо следует выделить продавцов и покупателей долевых финансовых инструментов организации, действующих на организованном рынке ценных бумаг. Здесь же на ступеньку ниже находятся покупатели облигаций и иных подобных долговых финансовых инструментов организации [18].

На пути привлечения инвестиций компании, как правило, идут по следующей цепочке: банковские кредиты, вексельные займы, облигационные

займы, поиск портфельного или стратегического инвестора и высшая ступень – это IPO (более доступное – российское, более интересное – международное). На каждой из ступеней, так или иначе, можно использовать отчетность по МСФО [19].

Рассмотрим ситуацию при поиске банковского кредита. Если в качестве кредитора компания рассматривает солидные западные банки, то необходимо помнить, что они очень внимательно изучают отчетность компании, составленную по МСФО, включая каждый пункт комментариев. А особенно – отчет о движении денежных средств, то есть подтверждение возможности бизнеса генерировать денежные потоки [19].

При организации вексельного или облигационного займа банки и инвестиционные компании выдвигают требование представить отчетность по международным стандартам. По статистике, если компания отчитывается по МСФО, то стоимость заемных средств для нее снижается примерно на 0,5–2 процента [19].

Когда речь идет о привлечении портфельного инвестора, то, если это иностранный инвестор, без отчетности по МСФО не обойтись. Форма и содержание российской отчетности могут не соответствовать представлениям потенциального инвестора о финансовой отчетности.

При поиске стратегического инвестора (прежде всего иностранного) менеджмент компании бывает заинтересован в продаже бизнеса одному «главному» инвестору. Некоторые коммерческие структуры специально создаются, чтобы впоследствии их выгодно продать, когда они «созреют». И в данном случае отсутствие отчетности по МСФО может сослужить плохую службу.

При подготовке к IPO (initial public offer) – первичному публичному размещению акций компании на российском или международном рынках, когда компания стремится перейти из разряда частных в ранг публичных и открытых, требуется гораздо больший, по сравнению с РСБУ, объем раскрываемой информации для всех возможных заинтересованных

пользователей. А предоставить такой объем информации могут только МСФО. Поэтому для международных публичных размещений отчетность по МСФО давно уже стала обязательной, причем, как и для котировальных списков А1 и А2 таких российских бирж, как РТС и ММВБ (российское IPO высокого класса). Для российских бирж нужна отчетность за 2 года, а для иностранных – как правило, за 3 года [19].

Следует помнить, что инвестор умен и расчетлив и, прежде чем вложить деньги, он должен спрогнозировать предполагаемую отдачу от своих инвестиций. Для этого ему нужна прозрачная финансовая информация, которую он хорошо бы понимал.

Инвесторы отдают предпочтение отчетности по МСФО, потому что:

- во-первых, она составляется в понятной и привычной для инвесторов форме. В отчетности по международным стандартам можно увидеть определенный набор показателей, хорошо знакомых тем, кто умеет ее «читать». Для удобства в самих формах отчетности первым столбцом идут показатели последнего года, а вторым – предыдущего. Или, например, если у компании есть миноритарные акционеры, то в отчетах будет выделена так называемая доля меньшинства. Кроме того, практически каждая цифра в балансе или отчете о прибылях и убытках будет расшифрована в комментариях;

- во-вторых, очень важным является то, что отчетность по МСФО составляют по единым основополагающим принципам, которые описаны в стандартах. Это и совпадение момента признания доходов и расходов, и принцип осторожности (активы не должны быть завышены, а пассивы занижены) и принцип приоритета содержания над формой (например, финансовую аренду отражают в составе основных средств);

Краеугольным камнем составления отчетности по МСФО является отражение активов и обязательств по справедливой стоимости. Поэтому при подготовке отчетности вряд ли удастся обойтись без независимых оценщиков.

Инвестор интересуется реальной стоимостью основных средств, а не тем, сколько они стоили на момент покупки в 80-х годах прошлого века.

— и, наконец, в-третьих, инвестору будет представлена информация о состоянии и деятельности компании в том объеме, в каком этого требуют стандарты. В каждом из стандартов указывается подробный перечень всех тех сведений, которые необходимо раскрыть – и про происшедшие после отчетной даты события, и про судебные разбирательства, исход которых менеджмент компании оценивает, как благоприятный или негативный, и про все операции со связанными сторонами. Особенно важными могут быть раскрытия по всем аффилированным лицам, включая объемы по операциям с ними – инвестор хочет видеть, какая прибыль образована за счет торговли по трансфертным ценам со связанными сторонами [19];

Но инвестор вряд ли безоговорочно поверит любой отчетности, которую для него приготовит бухгалтерия компании. Отчетность по МСФО должна быть подтверждена независимым аудитором. Имя аудитора для инвестора обычно бывает очень важно. Поэтому желательно, чтобы аудиторская компания была членом какой-либо международной аудиторской сети, что подразумевает регулярные проверки качества ее работы со стороны иностранной головной организации.

Таким образом, наличие у предприятия финансовой отчетности, составленной по международным стандартам, открывает ему двери на международные финансовые рынки к новым источникам финансирования. Что, безусловно, в условиях кризиса и не только, крайне необходимо такому сектору, как добывающая промышленность, постоянно требующему технологического обновления для поддержания уровня конкурентоспособности.

Вклад компаний добывающего сектора исключительно велик. Эти компании являются источником экономического роста, некоторые из них представляют собой «лицо национальной экономики», именно поэтому

презентация отчетности согласно МСФО дает потенциал для глобализации экономики, выхода на новые рынки и улучшения инвестиционного климата.

1.3 Сравнительный анализ принципов подготовки отчетности организаций добывающей отрасли в форматах РСБУ и МСФО

Международные стандарты финансовой отчетности всегда позиционировались как основа для обеспечения пользователей отчетности экономической информацией. Эти стандарты созданы лишь для того, чтобы наилучшим образом адаптировать эту информацию для принятия экономических решений неограниченным кругом пользователей.

Система МСФО никогда не обременяла себя никакими другими задачами, и направленность решения любых вопросов всегда была ясной и определенной. Не мудрено, что в таких условиях МСФО зарекомендовали себя, как лучшая основа для создания полезной экономической информации.

Российский бухучёт формировался в гораздо более сложных условиях. До перехода к рыночной экономике он вообще не решал задач создания информации, адаптированной для принятия экономических решений. Да и с началом строительства рыночных отношений обеспечение информационных потребностей инвесторов всё время оставалось на заднем плане. Фактическое отсутствие института финансовой отчетности в России до сих пор является одной из главных причин недоразвитости отечественного рынка капитала. Мизерный объём частных инвестиций не может обеспечить нормальный экономический рост [20].

Основной задачей советского бухучёта был имущественный контроль, и поэтому такой учёт оперировал лишь имущественными категориями. С переходом к рынку задача имущественного контроля потеряла свою прежнюю актуальность, но имущественная основа учёта полностью сохранилась. Большинство специалистов даже не задумываются о том, что имущественное положение организации — это совсем не то же самое, что финансовое

положение, равно как результаты деятельности, рассматриваемой как операции с имуществом, — это совсем не то же самое, что финансовые результаты. Поэтому крайне некорректно отождествлять используемое в МСФО понятие активов с понятием имущества и имущественных прав, используемых в гражданском законодательстве любой страны, в том числе России. Также некорректно отождествлять понятие гражданско-правовых обязательств с понятием обязательств (пассивов), используемым в МСФО. Имущественные отношения с другими лицами влияют на финансовое положение и финансовые результаты субъекта. Но влияют не только они. Аналогичное влияние могут оказывать внешние события, никак не связанные с хозяйственными или иными операциями субъекта [20].

МСФО и РСБУ имеет множество коренных отличий. Начиная с определений, заканчивая принципами. Итак, если говорить о фундаментальных определениях, таких как бухгалтерская (финансовая) отчетность: так по РСБУ бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам [21]. Согласно МСФО 1 п.7, финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и финансовых результатов деятельности организации [22]. Таким образом, зависимость финансовой отчетности по МСФО от бухгалтерского учета более гибкая, чем в РСБУ.

Цели бухгалтерской (финансовой) отчетности по РСБУ и МСФО также разнятся. Если по МСФО финансовая отчетность нацелена на представление информации об организации, полезной для широкого круга пользователей при принятии экономических решений, финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству компании, то по РСБУ бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении [21].

Еще одним моментом различия является фиксация отчетной даты. По МСФО она не зафиксирована, и компания может выбирать для себя ее самостоятельно, учитывая особенности своего бизнеса [22]. В отличие от МСФО, РСБУ присутствует жесткое закрепление отчетной даты, которое прописано в п.12,13 ПБУ 4/99 [23].

Вытекая из определенной отчетной даты, также в РСБУ прописана продолжительность отчетного периода. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно [23]. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года [24].

Касаясь валюты предоставления отчетности, то в РСБУ она строго зафиксирована (российский рубль). Данное требование закреплено в п.16 ПБУ 4/99 [23]. Также, как и по многим другим элементам, МСФО проявляют здесь большую гибкость. В отличие от РСБУ, в МСФО отсутствует жесткое закрепление валюты представления отчетности. Организация может представлять финансовую отчетность в любой валюте. МСФО выделяет:

- функциональную валюту;
- валюту представления отчетности;

Функциональная валюта - валюта, используемая в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность (определяется на основе регламентированных положений МСФО 21 исходя из особенностей деятельности компании) [22].

Валюта представления – валюта, в которой представляется финансовая отчетность (определяется произвольно исходя из нужд пользователей) [22].

Аналогичная ситуация с языком представления финансовой отчетности, в РСБУ применение русского языка закреплено в п.15 ПБУ 4/99 [25], по МСФО компании могут выбирать наиболее приемлемый для нее язык для отчетности.

Таким образом, МСФО предполагает более гибкий подход к формату представления финансовой отчетности.

Различия между методикой составления финансовой отчетности по РСБУ и МСФО берут свое начало на уровне понятийного аппарата. Начиная с основ, то есть с определений, например, активов. Как ни парадоксально, но в российском бухгалтерском учете не содержится общего определения активов. По МСФО же, активы – это ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем [22]. Аналогичная ситуация, с определением обязательств и капитала. Общее определение просто отсутствует в российской системе.

Что касается такого основополагающего понятия, как «доход», то в российской практике доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [26]. По МСФО доходы – это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала [22]. Расходами, согласно п.2 ПБУ 10/99 «Расходы организации», признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников [27]. А по МСФО, это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов, или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала [22]. Таким образом, в отличие от МСФО в РСБУ доходы и расходы определяются не в Принципах подготовки отчетности, а в специальном ПБУ.

Сами по себе, Принципы не являются международным стандартом. Принципы имеют непосредственное отношение к:

- основным целям финансовых отчетов;
- качественным характеристикам финансовых отчетов;
- элементам финансовых отчетов;
- концепциям капитала и поддержания капитала [22];

Требования по РСБУ сейчас безусловно на пути к гармонизации с требованиями согласно положениям МСФО. Однако, несостыковок остается множество. Более того, даже принятые в российской системе требования зачастую не выполняются. Более подробно, смотрите, пожалуйста, приложение С [28].

Одним из принципов, являющихся обязательными в МСФО, но не всегда применяемых в российской системе учета, является приоритет содержания над формой представления финансовой информации. В соответствии с МСФО содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы [22].

В соответствии с российской системой учета операции чаще всего правило учитываются строго в соответствии с их юридической формой, а не отражают экономическую сущность операции [27].

Примером, когда форма превалирует над содержанием в российской системе учета, является случай отсутствия надлежащей документации для списания основных средств, что не дает оснований для их списания, несмотря на то, что руководству известно, что такие объекты более не существуют по указанной балансовой стоимости.

Вторым главным принципом международных стандартов учета, отличающим их от российской системы учета, и ведущим к возникновению множественных различий в финансовой отчетности, является отражение затрат. Международные стандарты учета предписывают следовать принципу соответствия, согласно которому затраты отражаются в периоде ожидаемого

получения дохода [22], в то время как в российской системе учета затраты отражаются после выполнения определенных требований в отношении документации [27]. Необходимость наличия надлежащей документации зачастую не позволяет российским предприятиям учесть все операции, относящиеся к определенному периоду. Эта разница приводит к различиям в моменте учета этих операций.

В России принципы бухгалтерского учёта сформулированы в Федеральном законе «О бухгалтерском учёте» от 21 ноября 1996 г. (в виде требований к ведению бухгалтерского учёта) [21], Положениях по бухгалтерскому учёту «Учётная политика предприятия» (ПБУ 1/98) (в виде требований и допущений) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [23], а также в принятой Концепции бухгалтерского учёта в рыночной экономике. Однако существуют сложности с реализацией продекларированных принципов на практике. Эта главная проблема, которая пока остается нерешенной до настоящего времени.

Также между двумя системами существуют различия в правилах составления финансовой отчетности, более подробно сравнительный анализ смотрите, пожалуйста, в приложении D.

Далее в Приложении Е рассматриваются прочие различия между МСФО и РСБУ в разрезе качественных характеристик финансовой отчетности [29].

Резюмируя различия в основных принципах подготовки финансовой отчетности в соответствии с МСФО и российским законодательством, можно сделать следующие выводы:

- согласно Закону «О бухгалтерском учете» основными задачами бухгалтерского учета, помимо формирования полной и достоверной информации, являются обеспечение информацией, необходимой для контроля над соблюдением законодательства, соответствием нормам и предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности [21];

- в российской практике присутствуют 2 допущения, непредусмотренные МСФО;

— в российской практике большинство принципов раскрыто менее подробно, чем в МСФО;

— структура принципов в российском законодательстве не соответствует МСФО (например, ограничение уместности и надежности сформулировано как требование) и не представлена в логическом и последовательном порядке ни в одном отдельно взятом российском нормативном акте;

— присутствуют различия в терминологии;

Что касается элементов финансовой отчетности, то в Концепции бухгалтерского учета Российской Федерации приводится такой же перечень элементов, характеризующих финансовое положение, как и в МСФО, однако формулировки Концепции гораздо короче, чем в МСФО, и не содержат пояснений и примеров.

В отличие от Концепции, в законодательных актах, регламентирующих учет и отчетность в Российской Федерации, нет определения категорий «активы», «обязательства» и «капитал». В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» говорится, что объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (гл. 1, ст. 1) [21].

В Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) также отсутствует трактовка актива и пассива баланса как хозяйственных средств и их источников. При этом капитал рассматривается как один из видов пассива (до недавнего времени убытки прошлых лет вообще рассматривались в российском законодательстве как активы) [23].

Таким образом, трактовки элементов баланса в отечественных нормативах не совпадают с их трактовками в МСФО. Единственным документом, в котором они приближены к международным стандартам, является Концепция. Однако заявленные в Концепции трактовки активов,

обязательств и капитала не согласуются с нормативными актами, в результате отсутствует механизм их реализации на практике.

Элементы отчетности признаются только, если они удовлетворяют критериям признания, т.е. существует вероятность того, что любая экономическая выгода, ассоциируемая с ним, будет получена или утрачена компанией, а также элемент имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена [27].

В российской Концепции также указываются критерии признания активов и обязательств, однако трактовка признания капитала отсутствует, так как нет статей, посвященных концепции капитала и концепции его поддержания. Критерии признания активов и обязательств в Концепции совпадают с требованиями МСФО. Однако они остаются провозглашенными только в Концепции, на практике ни в одном нормативном акте нет даже термина «признание элементов отчетности». Отражение элементов в балансе российской бухгалтерской отчетности осуществляется на основании первичных документов, оформленных в соответствии с унифицированными формами. На практике отсутствует возможность применения профессиональных суждений бухгалтеров для определения вероятности получения или утраты экономических выгод. Таким образом, провозглашенный в Концепции подход к признанию активов, обязательств и капитала, несмотря на схожесть с МСФО, носит лишь декларативный характер.

В соответствии с МСФО элементы отчетности могут оцениваться в учете, используя следующие методы:

- фактическая стоимость приобретения или первоначальная стоимость;
- текущая или восстановительная стоимость;
- возможная стоимость продажи или погашения;
- дисконтированная или приведённая стоимость [22];

Перечень возможных методов оценки, устанавливаемых Концепцией, совпадает с перечнем в МСФО, однако их трактовка в Концепции, в отличие от МСФО, дается только для активов. О распространении данных методов на обязательства в Концепции не говорится. Определение дисконтированной стоимости вообще отсутствует в Концепции, поэтому остается только предполагать аналогию этого метода в Концепции с одноименным методом в МСФО.

В российских нормативных актах содержатся различные способы оценки для конкретных статей баланса, как, например, в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Наиболее распространенной является фактическая себестоимость, хотя в ряде случаев используются иные оценки, разрешенные законодательством Российской Федерации [24]. Следует отметить также большую степень регламентации оценок элементов отчетности в российском законодательстве по сравнению с требованиями МСФО. Во многих случаях в МСФО допускается оценка статей баланса на основании профессионального суждения бухгалтера с учетом особенностей предприятия, интересов пользователей и основополагающих принципов МСФО. В отечественной практике оценка любой статьи баланса производится строго в соответствии с требованиями Положения. В настоящее время многие из этих требований значительно приближены к требованиям МСФО.

Элементами, отражающими финансовые результаты предприятия, являются доходы и расходы. Доход - это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов либо уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала [22]. Необходимо отметить большую схожесть трактовок дохода предприятия в Концепции, ПБУ 9/99 и МСФО.

Согласно МСФО выручка делится на доходы от обычной деятельности (выручка) и прочие доходы [22]. В МСФО отмечается условный характер

отнесения доходов к той или иной группе в зависимости от конкретной деятельности компании и единый характер различных статей доходов по экономической природе.

В отличие от МСФО в Концепции классификация статей доходов рассматривается кратко, при этом не отражается смысл подразделения доходов на доходы от основной деятельности и прочие. Гораздо более подробно приводится классификация статей доходов в ПБУ 9/99. Аналогично МСФО в ПБУ 9/99 доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности фирмы и прочие. Принцип отнесения доходов к определенной группе такой же, как и в МСФО, - исходя из характера деятельности предприятия и его операций [26]. Аналогично МСФО в ПБУ 9/99 отмечается условность отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности для разных предприятий: одни и те же доходы могут быть основными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата и др.). В ПБУ 9/99 прочие доходы подразделяются на три группы: операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы, однако при этом не характеризуется их экономическая сущность [26]. Вместо строгого определения критерия отнесения доходов к той или иной группе в ПБУ 9/99 дается открытый перечень примеров операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов, при этом принцип группировки доходов остается неопределенным, что может повлечь разночтения у различных пользователей. Критерии признания дохода в МСФО и Концепции аналогичны.

2 Усовершенствование методики подготовки финансовой отчетности организаций добывающей отрасли в формате МСФО

2.1 Анализ внедрения международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации

Всеобщий процесс глобализации экономики затрагивает все страны и Россия тому не исключение. Разразившийся в 2008 году мировой финансовый кризис является ярким тому доказательством. Ещё одним доказательством этого является и постоянное декларирование российскими властями их приверженности модели рыночной экономики, необходимости сотрудничества России с международными финансовыми институтами, такими как Всемирная Торговая Организация (ВТО – WTO), Всемирный Банк (ВБ – WB), Европейский Банк Реконструкции и Развития (ЕБРР – EBRD), Международный Валютный Фонд (МВФ – IMF) и рядом других.

Не смотря на различные кризисы, трудно отрицать, что сейчас Россия имеет большой вес, как на политической, так и на экономической мировой аренах. Поэтому постепенный переход нашей страны на общепринятые в мире стандарты учёта и бухгалтерской отчётности становится неизбежным.

Отражение показателей финансовой отчетности согласно принципам МСФО – без всяких сомнений, дает преимущество перед привлечением иностранного инвестиционного капитала. Улучшение инвестиционного климата России является одной из ключевой задач развития экономики нашей страны вот уже третье десятилетие. Интеграция в различные торговые и экономические союзы также направлены, в конечном итоге, на приток инвестиций в российскую экономику. В конце 2011 года РФ вступила в ВТО. Эксперты при оценке данного серьезного шага разделились на два лагеря – кто-то за, кто-то против, ведь вступление в эту организацию, обязывает поменять многие принципы ведения торговли и бизнеса. Россия должна будет привести свои экономические и торговые законы в соответствие с

международными стандартами. Это означает максимально быстрое приведение к МСФО от национальных стандартов бухгалтерского учета и улучшить инвестиционный климат для иностранных предприятий [30].

С вступления в ВТО прошло уже почти 5 лет, однако, на территории РФ все также действует две системы учета одновременно, внедряются и адаптируются отдельные принципы МСФО, однако, полного перехода от РСБУ к МСФО не планируется.

С момента распада Союза Советских Социалистических Республик вновь появившаяся на политической карте Российская Федерация взяла уверенный курс на развитие в стране рыночной экономики. Новая ситуация выдвинула и новые требования к составлению бухгалтерской информации. Первая работа с МСФО в России началась с момента принятия Указа Президента РФ от 3 апреля 1997 г. № 287 «О первоочередных мерах по реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию “Порядок во власти – порядок во всём”», где впервые была подчеркнута необходимость перехода на международные стандарты. В пункте «26» прямо отмечается следующее: «Разработать и утвердить до 15 ноября 1997 г. программу перехода с 1998 года на международные стандарты бухгалтерского учета» [31].

В следствие этого были созданы положения, которые отражены в Постановлении Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 года № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учёта в соответствии с Международными стандартами финансовой отчётности» [31].

Принятыми в соответствии с данным направлением реформы нормативными правовыми актами и документами являются:

— распоряжение Правительства Российской Федерации от 22.05.1998 № 587-р «Об утверждении плана внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику»;

- приказ Министерство Финансов Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- приказ Минфина России от 21.12.1998 № 64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства»;
- приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по её применению»;
- положения по бухгалтерскому учету;
- приказ Министерство Финансов Российской Федерации от 28.12.2001 г. № 119н «Методические указания по бухгалтерскому учета материально-производственных запасов»;
- приказ Минфина России от 20.05.2003 № 44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций»;
- приказ Минфина России от 01.07.2004 г. № 180 «Об одобрении концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»;
- отраслевые инструкции (Приказы Минтранса № 153, № 194);
- программа подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров (Главный бухгалтер, бухгалтер-эксперт (консультант), бухгалтер финансовый менеджер, финансовый эксперт (консультант)). (Одобрена межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Протокол № 10 от 08.06.1999 года);
- положение об аттестации профессиональных бухгалтеров (Одобрено межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Протокол № 8 от 30.09.1998 года) [32];

Исключительно национальным нормативным правовым актом является:

— федеральный Закон от 21.11.1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

Нормативными правовыми актами, регламентирующими прямое применение МСФО в РФ являются:

— федеральный закон от 27.07.2010 года № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»;

— постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 года № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации (в ред. Постановления Правительства Российской Федерации от 27.01.2012 № 35)»;

— приказ Минфина России от 22.11.2011 года № 156н "Об определении официального печатного издания для опубликования документов международных стандартов финансовой отчетности";

— письмо Минфина России от 12.12.2011 года № 07-02-06/240 «Об официальном опубликовании документов международных стандартов финансовой отчетности»;

— приказ Минфина России от 25.11.2011 года №160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации»;

— постановление Правительства Российской Федерации от 03.03.2012 года № 179 "О предоставлении годовой консолидированной финансовой отчетностью";

— приказ Минфина России от 30.03.2012 года № 148 "Об образовании Межведомственной рабочей группы по применению МСФО" [32];

Согласно ФЗ №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», были определены первые российские организации, чьи акции

допущены к организованным торгам на мировом финансовом рынке, которые обязаны публиковать свою бухгалтерскую отчетность по правилам МСФО [31]. В этом же году Министерством Финансов РФ подписан с Фондом МСФО договор, согласно которому Фонд МСФО предоставляет право перевода Международных стандартов на русский язык на территории РФ [32]. Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н утверждены 37 стандартов и 26 разъяснений МСФО [32]. И был утвержден Федеральный Закон от 25 февраля 2011 г. № 107 «О признании применения МСФО на территории РФ». Согласно п. 7 Положения признанный документ МСФО вступает в силу на территории РФ поэтапно: первый этап предполагает добровольное применение документа, а второй – обязательное [32]. Подписанный документ не содержит никаких дат, ограничивающих длительность процесса признания МСФО на территории России, — это значит, что он может затянуться на неопределенно долгое время.

В Положении указаны процедуры проведения экспертизы применимости документа МСФО на территории РФ, а также механизм взаимодействия Минфина России, ФСФР и ЦБР и экспертного органа при принятии решения о его введении в действие. Минфин сможет "забраковать" стандарт или его отдельные положения, в случае если они "не будут соответствовать условию их применимости на территории РФ". Кроме того, стандарт может быть введен с "обременениями" — с дополнениями, учитывающими российскую специфику.

Вообще начало нового десятилетия ознаменовало активный прорыв внедрения МСФО на территории России.

Также в 2011 году был опубликован «План Минфина РФ на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (утв. приказом Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. N 440) (с изменениями и дополнениями)». Основными методами развития бухгалтерского учета согласно принципам МСФО, согласно плана Минфина, стали:

- повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности
- совершенствование системы регулирования бухгалтерского учета и контроля качества бухгалтерской (финансовой) отчетности
- развитие профессии
- международное сотрудничество [33];

Согласно данного плана повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности должно реализовываться в тандеме с Банком России через все большее признание МСФО и выпуск разъяснений МСФО для применения на территории РФ, расширение сферы применения МСФО для составления консолидированной финансовой отчетности (акционерные инвестиционные фонды, негосударственные пенсионные фонды, управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов, негосударственных пенсионных фондов, клиринговые организации, клиринговые брокеры, государственные корпорации, государственные компании), введения обязательного составления и публикации квартальной консолидированной финансовой отчетности для все более широкого спектра предприятий, а также через принятие нормативно правовых актов, обеспечивающих непосредственное применение МСФО для составления финансовой отчетности юридического лица и утверждение новых федеральных стандартов бухгалтерского учета на основе МСФО и многое другое [33].

Что касается совершенствования системы регулирования и системы качества то бухгалтерской отчетности, его реализация планировалась через несколько ключевых инструментов: во-первых, широкое привлечение делового и профессионального сообщества для разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета и аудиторской деятельности, во-вторых, создание Совета по стандартам бухгалтерского учета, предусмотренного

Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" [33].

Согласно приказу Минфина РФ N 145н «О совете по стандартам бухгалтерского учета» от 14 ноября 2012 года он был учрежден в целях проведения экспертизы проектов федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета. В состав совета по стандартам бухгалтерского учета входят: 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в три года и пять представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Еще одним важным инструментом совершенствования систем регулирования и контроля стала подготовка и утверждение программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета, предусмотренной Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" и проекта федерального закона, предусматривающего переход к применению международных стандартов аудита на территории Российской Федерации [34].

Что касается плана развития профессии, то он заключался, в основном, в разработке предложений по расширению подготовки и повышению квалификации специалистов, занятых составлением, аудитом, использованием, контролем, надзором бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО и развитию системы аттестации. А также планировалось развитие саморегулируемых организаций [33].

Что касается международного сотрудничества, здесь никаких нововведений не предполагалось. Поддержание актуальности знаний и осведомленности в международных тенденциях и новшествах, через участие в международных организациях и форумах, должно способствовать развитию применения МСФО и распространению понимания того, какие преимущества это дает [33].

На данный момент, существует очевидное признание того, что МСФО один из главных инструментов, гарантирующего предоставление прозрачной

и унифицированной информации о финансовом состоянии компании для широкого круга участников рынка, в том числе и зарубежных [35].

Использование МСФО для представления отчетности является необходимой процедурой при выходе на международные рынки, позволяя, таким образом, расширить круг потенциальных инвесторов.

Внедрение МСФО позволяет совершенствовать внутреннюю систему управления предприятием за счет использования единых методик учета в целях управления хозяйственной деятельностью, а также повысить конкурентоспособность компании за счет обеспечения надежной и прозрачной информацией заинтересованных пользователей.

Итак, попробуем отследить, как же, поэтапно развивалось внедрение международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ. С конца 90-х годов в России начался процесс реформирования бухгалтерского учета. Толчком к началу реформы послужил семинар по проблемам учета на совместных предприятиях, проводившийся Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР в июне 1989 года в Москве. Однако официальным началом процесса реформирования учета следует считать принятие Государственной Программы перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики (утв. Пост. Верховного Совета РФ от 23.10.1992 № 3708-1). В данном документе была установлена цель реформирования бухгалтерского учета, определены задачи, поставленные для достижения этой цели [36].

Помимо этого, было принято решение об использовании МСФО при создании концепции бухгалтерского учета и в процессе разработки национальных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в качестве отправной точки, образца и критерия соответствия международно-принятой практике.

В 1994 году Методологическим Советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ была одобрена Программа реформирования системы

бухгалтерского учета, в соответствии с которой переход на МСФО должен был осуществиться до 2000 года [36]. В рамках этой программы был принят ряд положений по бухгалтерскому учету (ПБУ 1, 2, 3, 4), Закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете". В ходе осуществления основных мероприятий Программы была разработана Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим Советом по бухгалтерскому учету при МФ РФ и ИПБ России в декабре 1997 года (Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике написана на основе Принципов составления и представления финансовой отчетности) [36].

К 1998 г. стало ясно, что документ, принятый в 1994 году, нуждается в серьезной доработке. Как следствие, была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утв. Постановлением Правительства РФ от 06.08.1998 № 283 [35]. В методологическом плане реализация Программы реформирования значительно изменила бухгалтерский учет в России (во всяком случае, содержание нормативных актов, его регулирующих) [36]. В теорию и практику вошли концептуальные основы МСФО, многие из которых были совершенно новыми для наших коллег: метод начисления, учетная политика как инструмент построения учета и формирования отчетности отдельной организации, приоритет содержания над формой, существенность, осторожность и проч.

Новым шагом в реформировании бухгалтерского учета в России послужила Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Минфина от 01.07.2004 №180 [36].

Ну и как было указано ранее, последним значимым этапом применения МСФО на данный момент стал план 2012-2015.

На 2016 год действует несколько десятков стандартов МСФО, а с 1 января 2017 года начнет действовать новый стандарт по выручке МСФО (IFRS) 15 «Выручка от контрактов с клиентами» (Revenue from Contracts with

Customers), с 1 января 2019 - МСФО (IFRS 16) «Аренда». Соответствующих ПБУ наберется менее половины из этого списка, хотя с 2012 года ведется активная работа для внедрения МСФО на территории нашей страны. Например, в 2012 году введены 63 документа МСФО: 37 международных стандартов финансовой отчетности и 26 разъяснений к ним, утвержденных приказом Минфина России от 25.11.11 N 160н. Экспертизу применимости МСФО на территории РФ проводил специальный экспертный орган - Фонд «Национальный совет по стандартам финансовой отчетности», который, как и Банк России, является партнером при реализации программы «2012-2015» [37].

С 01.01.2012 января все публичные акционерные общества, страховые компании и банки обязаны вести учет и составлять финансовую отчетность в соответствии с МФСО. Через год к ним присоединятся субъекты, предоставляющие финансовые услуги, кроме страхования и пенсионного обеспечения, а также негосударственного пенсионного обеспечения. Начиная с 2014 года — субъекты, занимающиеся вспомогательной деятельностью в сферах финансовых услуг и страхования [37].

До недавних пор переход на МСФО настоятельно рекомендовался только крупным российским компаниям, чьи акции торгуются на биржах. Но в скором времени требование предоставления отчетности по МСФО должно распространиться и на средний и малый бизнес. Причем, для них могут действовать специальные упрощенные финансовые стандарты, МСФО для малого и среднего бизнеса.

Полный перечень юридических лиц, обязанных с января 2015 г. представлять финансовую отчетность по стандартам МСФО:

- управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- организации, осуществляющие клиринговую и страховую деятельность;
- негосударственные пенсионные фонды;

— федеральные государственные унитарные предприятия (ФГУПы), список которых утверждается высшим коллегиальным исполнительным органом власти РФ;

— открытые акционерные общества (ОАО), ценные бумаги которых находятся в федеральной собственности и список которых утверждается российским Правительством [37];

Презентация адаптированной для малого и среднего бизнеса версии системы МСФО состоялась в феврале 2013 года, после чего Минфин рассматривает возможность ее применения к российским компаниям [37].

В связи с этим представители Национальной организации по стандартам финансового учета провели совещание, в ходе которого пришли к выводу, что МСФО крайне необходимо российскому малому бизнесу. «Отучить» небольшие компании от составления «запутанной налоговой отчетности, по их мнению, способны только МСФО [38]. К тому же, полагают эксперты, многие российские малые и средние предприятия стремятся выйти на западные рынки, а без бухгалтерской отчетности международного образца это сделать невозможно [39], [40].

Некоторые специалисты утверждают, что малый бизнес не готов к данным стандартам. «Это слишком дорогостоящая процедура», – уверяют эксперты [41]. Применение стандартов более вероятно для предприятий среднего бизнеса. Но если все предприятия среднего и крупного бизнеса перейдут на МСФО отчетность, это будет уже большим прорывом вперед.

2.2 Сравнительная характеристика методик подготовки финансовой отчетности организаций в формат МСФО

Как известно, в отличие от строго регламентированных российских правил, МСФО являются всего лишь рекомендациями, которые регулируют составление финансовой отчетности, без жестких требований ведения учета.

То есть они описывают только правила подготовки финансовой

отчетности в соответствии с МСФО. Так, стандарты предписывают и разъясняют вопросы признания, измерения и раскрытия различных статей отчетности – бухгалтерского баланса, отчета о финансовом результате, отчета об изменении капитала, отчета о движении денежных средств и пояснений к отчетности [42].

Поэтому компания может вести учет по национальным стандартам, а далее, на каждую отчетную дату, вносить поправки (корректировки) для подготовки финансовой отчетности по МСФО. Этот процесс называется трансформацией отчетности по МСФО, и он наиболее часто используется на практике.

В целом можно говорить о трех способах подготовки финансовой отчетности по МСФО:

- трансформация вне учетной системы (внешняя модель трансформации);
- трансформация внутри учетной системы (когда в нее встроен специальный модуль, в котором отражаются поправки для трансформации, как автоматические, так и «ручные»);
- параллельное ведение учета [43];

Трансформация – это процедура, которая проводится по состоянию на отчетную дату и включает в себя все корректировки, необходимые для перекладки показателей финансовой отчетности, подготовленной по национальным стандартам учета, в формат МСФО с учетом соответствующих принципов признания, измерения и раскрытия всех элементов финансовой отчетности [44], [45].

Параллельный учет – это непрерывный процесс, который не зависит от подготовки российской бухгалтерской отчетности [46].

В таблицах 8 – 10 проведен сравнительный анализ разных методов подготовки отчетности и выявлены преимущества и недостатки каждого:

Таблица 8 - Сравнительный анализ способов подготовки отчетности в формат МСФО [47], [48]

Способ подготовки отчетности	Преимущества	Недостатки
Трансформация внутри учетной системы	<ul style="list-style-type: none"> — Обычно меньшие затраты, чем при установке параллельного учета; — Высокий уровень автоматизации – особенно актуально при наличии большого числа мелких предприятий в группе; — Видна увязка между отчетностью по РСБУ и МСФО; 	<ul style="list-style-type: none"> — Увязка с российскими данными (невозможно сформировать отчетность по МСФО при незакрытых счетах РСБУ); — Необходимость корректировок программы трансформации при изменении учета по РСБУ, что приводит к дополнительным тратам для разработчиков; — Обычно меньшая прозрачность, чем у трансформации вне системы; — Затрудненность проведения анализа данных;

Данный метод сейчас применяется довольно редко, так как требует от компаний существенных инвестиций в программное обеспечение. В условиях сильной конкуренции, компании добывающей промышленности, даже крупные, предпочитают вкладывать в программы снижения издержек, которые приносят более быстрые результаты. Долгосрочные инвестиции сейчас не имеют приоритета у высшего менеджмента.

Таблица 9 - Сравнительный анализ способов подготовки отчетности в формат МСФО часть 2 [47], [48]

Способ подготовки отчетности	Преимущества	Недостатки
Трансформация вне учетной системы	<ul style="list-style-type: none"> — Минимум затрат на разработку (по сравнению с параллельным учетом и трансформациями в единой системе учета); — Минимум времени на разработку; — Прозрачность – понимание всеми сотрудниками, работающими в программе; — Гибкость – возможность легко изменить программу при изменении операций бизнеса или российского учета; — Обеспечение четкой увязки данных по РСБУ и МСФО; — Простота анализа данных/предотвращения ошибок силами сотрудников; 	<ul style="list-style-type: none"> — Более высокие затраты на обучение сотрудников (поскольку все должны понимать, как осуществляется трансформация отчетности); — Более высокие требования к квалификации сотрудников (необходимо знание отчетности по РСБУ и МСФО); — Необходимо иметь закрытые счета главной книги и подготовленные формы отчетности по РСБУ для проведения трансформации; — Необходимость переноса данных РСБУ (дополнительное время); — Использование электронных таблиц Excel;

Данный метод трансформации сейчас наиболее распространён, например, программа «Compass» используется многими российскими предприятиями.

Таблицы 10 - Сравнительный анализ способов подготовки отчетности в формат МСФО часть 3 [47], [48]

Способ подготовки отчетности	Преимущества	Недостатки
Параллельный учет	<ul style="list-style-type: none"> — Большая аккуратность (внедрение детальной аналитики в системе); — Автоматизация (сокращение времени на подготовку отчетности) – актуально при большом количестве мелких предприятий в группе; — Обучение сотрудников, ограниченное отделом подготовки консолидированной отчетности по МСФО; — Встроенность проверки данных в систему учета; 	<ul style="list-style-type: none"> — Значительная стоимость программного обеспечения, затрат на методологию, постановку задачи, разработку плана счетов и т.д.; — Зависимость от разработчиков при изменении операций – необходима дополнительная настройка системы; — Автоматизация контроля, приводящая к тому, что у сотрудников нет понимания сути требований – повышенная возможность ошибок (неверной интерпретации данных);

Безусловно, трансформация обходится значительно дешевле, чем постановка параллельного учета, так как не требует внедрения специализированной бухгалтерской программы (трансформация проводится обычно в электронных таблицах, таких как Excel, Access или Lotus) и штата квалифицированных сотрудников, знающих МСФО. Такие специалисты, либо нанимаются предприятием на постоянную основу, либо, что более

целесообразно и распространено, привлекаются извне, методом аутсорсинга, например, из крупных аудиторских компаний.

Вместе с тем для ведения параллельного учета либо необходимо иметь две бухгалтерии, либо одни и те же бухгалтеры должны выполнять двойную работу: вести российский учет и учет по МСФО. При трансформации же даже на крупных предприятиях требуется минимальное число специалистов, знающих МСФО [49].

Еще одним преимуществом трансформации перед параллельным учетом является ее наглядность: все корректировки легко можно проследить и проверить.

Но вместе с тем у данного метода есть один очень важный недостаток - точность отражения данных в отчетности.

Это происходит из-за того, что:

- корректируются только существенные статьи и используется много оценочных суждений. Например, при составлении отчетности в иностранной валюте в процессе трансформации обычно вместо исторических курсов на дату каждой операции применяют средние курсы [50];
- корректировки рассчитываются и выполняются по состоянию на отчетную дату (за отчетный период), а не в момент проведения транзакции;
- в трансформации используются агрегированные показатели финансовой отчетности, для которых требуется дополнительный анализ и более сильная детализация;
- переход до уровня первичного документа не поддерживается, так как обрабатываются агрегированные остатки и обороты, а не проводки. Если бухгалтерский учет ведется в одной базе, а трансформация и консолидация выполняются в другой, то требуется проверка загрузки/выгрузки данных [51];
- физически разделены источник данных для трансформации (данные бухгалтерского учета) и механизмы трансформации [52];

Удобство и простота трансформации подтверждаются тем, что даже большинство дочерних предприятий западных компаний составляют международную отчетность путем трансформации российской.

В целом считается, что риск ошибок при трансформации выше, чем при ведении параллельного учета. Однако многие предприятия считают трансформацию вполне приемлемым методом подготовки международной отчетности. К тому же на внедрение параллельного учета по МСФО уходит довольно продолжительное время, в течение которого компаниям все равно приходится составлять отчетность по МСФО путем трансформации [53], [54].

В связи с этим назревает необходимость усовершенствования данного метода в целях предоставления более точной и релевантной информации в финансовой отчетности, которая будет отвечать интересам инвесторов.

Следует отметить, что в последнее время активно развивается процесс автоматизации трансформации отчетности по МСФО. Компании осознают, что ручной учет неэффективен, он занимает много времени и влечет за собой риск внесения в систему ошибки из-за так называемого «человеческого фактора».

Использование автоматизированных средств подготовки отчетности по МСФО – это более сложный, но вместе с тем более качественный и точный метод подготовки финансовой отчетности. Подробный анализ методик перехода на МСФО представлен в Приложении F [55].

При этом следует отметить, что оба варианта формируют организационно-стратегические преимущества для компании, решившей автоматизировать подготовку отчетности по МСФО, по сравнению с компанией, в которой отчетность по МСФО формируется в ручном режиме [56]. Так, наличие функционала по автоматизированной подготовке отчетности по МСФО:

- позволяет сократить затраты на привлечение внешних консультантов для подготовки отчетности по МСФО;
- позволяет сократить затраты на аудит отчетности по МСФО;

— повышает капитализацию компании/группы и является конкурентным организационным преимуществом [57];

Выбор способа автоматизации будет зависеть от конкретных задач, стоящих перед компанией, и имеющихся в ее распоряжении ресурсов на организацию процесса подготовки отчетности по МСФО, а также от соотношения затраты/выгоды для конкретной компании по каждому из вариантов.

На практике часто бывает нецелесообразным автоматизировать подготовку отчетности методом трансформации, так как этот метод можно успешно применять и при помощи всем хорошо известных средств MS Excel.

Вместе с тем автоматизация метода позволит обеспечить системность, сопоставимость данных, технологичность процедур, хотя при этом полученный на выходе инструмент не будет являться полноценным, самостоятельным и поддерживающим гибкую настройку методологии, как в случае создания подсистемы ведения учета по МСФО [58].

В условиях сильного экономического спада в России, в сложных реалиях добывающих производств, компаниям данного сектора просто необходимо максимально объективно оценить, какой метод перевода отчетности в формат МСФО для них наиболее целесообразен. Как и любой продукт – это необходимо оценивать с точки зрения соотношения цена/качество [59].

Основными критериями, по которым компания должна сделать выбор в пользу одного из методов являются:

- точность предоставляемой информации;
- периодичность подготовки отчетности;
- соответствие стандартам МСФО;
- функциональность существующих систем учета;
- сложность и состав актуальных отличий в учете между РСБУ и МСФО;
- бюджет компании;
- квалификация и опыт сотрудников;

- сроки закрытия периода;
- специфика учета и бизнеса компании [60];

Исходя из данных критериев, рассмотрим случаи использования методик трансформации и параллельного учета (смотрите таблицу 11). Для каждой компании крайне важно определить метод, который подходит именно ей, ведь, для каждой компании все индивидуально.

Таблица 11 - Случаи использования методик трансформации и параллельного учета [61]

Критерий	Трансформация	Параллельный учет
Периодичность подготовки отчетности	Первая или разовая (ежегодная) подготовка отчетности	Регулярная подготовка отчетности, промежуточной отчетности
Сроки закрытия периода	Сроки закрытия менее ограничены	Быстрые (ограниченные) сроки закрытия периода
Специфика учета компании	Простота учета	Большое количество операций
Квалификация и опыт сотрудников	Отсутствие специалистов по МСФО	Наличие отдела по МСФО
Бюджет компании	Компания располагает ограниченным количеством свободных средств	Компания имеет возможность на внедрение и поддержку использования параллельного учета
Точность предоставляемой информации	Составление отчетности достоверной, основанной на профессиональном суждении специалиста, погрешность расчета присутствует	Необходимость предоставления отчетности с минимальным количеством отклонений

Рассматривая компанию горнодобывающей отрасли, мы без сомнения, имеем дело с крупным предприятием, имеющее очень большое количество операций ежедневно, операции с иностранными агентами в том числе.

Такие участники промышленного рынка, как правило, всегда выпускают промежуточную отчетность, привлекают аудиторские компании в течение

года. Так как деятельность этих компаний зависит от инвестиций, в том числе и государственных, им просто необходимо оперативно отражать текущее положение дел. К тому же, для таких компаний, сроки подписания финансовой отчетности, предпочтительно, сжатые. И конечно, отчетность должна быть максимально достоверна. Опять же, все направлено на привлечение инвестиционных потоков [62].

Таким образом, по всем показателям, параллельный учет, безусловно, наиболее предпочтительный метод для крупных компаний горнодобывающей отрасли. Даже если нецелесообразно с экономической точки зрения создавать МСФО отдел при каждой отдельной компании, то создание такого единого отдела для Группы компаний – вполне резонно.

Однако, невозможно игнорировать текущее положение дел. Последние два года эксперты называют самыми тяжелыми за всю историю отрасли. Цены на готовую продукцию продолжают падение, и, не смотря на то, что компании активно реализуют программы по сокращению затрат, они не могут дать мгновенного эффекта, а значит издержки растут – прибыль падает [63]. И в данных условиях, внедрение и переход на параллельный учет для перевод данных учета в формат МСФО, что логично, не является приоритетной программой для внедрения компаний. Ведь, фактически, мало того, что реализация ее требует задействования больших финансовых и человеческих ресурсов, так и отдача от нее будет скорее в качестве, а не в количестве, то есть не снижении затрат.

Средние и крупные компаний, имеющих сложную структуру дочерних компаний, чаще используют следующую систему трансформации - с использованием хранилищ данных (например, система «Контур. Отчетность по МСФО») [64]. Такие программные продукты состоят из двух частей: промышленной системы управления базами данных (СУБД) и программы-интерфейса для доступа к ней. Основные этапы работы с данными в этих системах подобны описанным ранее этапам работы с программой MS Excel, так как методика трансформации не зависит от программной реализации.

Система управления базами данных может хранить практически неограниченные объемы информации без нарушения целостности и связей между ними, упорядоченные в соответствии с пользовательскими настройками. В отличие от MS Excel настроить хранилище данных может только программист или компетентный в этом аналитик. Проблемы многопользовательского доступа, разграничения объема прав в системе решаются автоматически. Внедрение системы трансформации отчетности в МСФО на основе хранилищ данных обойдется дороже, чем автоматизация в MS Excel [65].

Таким образом, выбор способа подготовки отчетности по МСФО зависит от целей ее дальнейшего использования, необходимой периодичности составления, квалификации специалистов, временных и финансовых затрат. Эффективность проекта автоматизации подготовки отчетности по МСФО оценивается сопоставлением получаемых выгод с понесенными затратами. Расстановка приоритетов индивидуальна для каждой компании и имеет решающее значение в данном вопросе. Поэтому выбор руководства по данному вопросу определяет многие аспекты публикации финансовой отчетности в формате МСФО.

2.3 Усовершенствование методики трансформации финансовой отчетности организаций в формат МСФО

В целом для проекта автоматизации учета по международным стандартам характерны те же трудности, что и для всех проектов автоматизации: сопротивление персонала в связи с усилением контроля и увеличившейся нагрузкой, трудности при разработке технического задания, необходимость закупки дополнительного оборудования и т. д. [66].

Хотя, в последнее время на программы по автоматизации подготовки отчетности по МСФО наметился рост спроса. Однако на рынке пока нет ни одного широко распространенного программного продукта для составления

отчетности по МСФО. Основной причиной является то, что его создание связано с определенными сложностями и спецификой отдельных отраслей. Автоматизировать подготовку отчетности по МСФО возможно с помощью табличных редакторов, баз данных и сложных программных продуктов отдельных фирм [67].

Таким образом, можно сделать вывод о том, для предприятий горнодобывающей отрасли сейчас проще использовать методику трансформации финансовой отчетности [68].

Этот метод не требует первоначальных затрат и является более простым в применении (трансформация проводится обычно в электронных таблицах, таких как Excel, Access или Lotus), в то время как установка соответствующего программного обеспечения при ведении параллельного учета и его обслуживания требует существенных затрат. Однако использование метода трансформации все же требует знаний МСФО и времени для применения профессионального суждения бухгалтера при реклассификации основного плана счетов. Однако, метод трансформации требует постоянного совершенствования, чтобы его применение не наносило ущерб точности перевода данных [69], [70].

Совершенствование метода трансформации будет заключаться в совмещении основных преимуществ трансформационного метода с методом параллельного учета. В результате усовершенствованный метод будет обладать следующими характеристиками:

- прост в осуществлении процедур;
- будет нести невысокие финансовые и временные затраты;
- будет иметь низкий уровень риска неточной информации, отражаемой в финансовой отчетности;
- будет оперативен при подготовке отчетности;
- независим от времени подготовки отчетности по национальным стандартам.

Идея данного усовершенствования будет заключаться в автоматизированном преобразовании данных учета – конвертации (conversion– англ.). То есть данные будут заноситься, как обычно, в российскую систему учета, а из нее, путем преобразования, переноситься в систему учета по МСФО.

Таким образом, учет хозяйственных операций будет выполняться в одной базе данных по российским стандартам - первоисточник, затем операции, каждая в отдельности, будет автоматически преобразовываться и попадать с конвертированным виде в базу, которая ведется по международным стандартам.

Усовершенствованный метод трансформации данных – метод мгновенного преобразования - позволит избежать дублирование учетных функций (в отличие от ведения учета по МСФО параллельным методом), так как информация будет вноситься один раз в базу бухгалтерского учета и далее обрабатываться для целей бухгалтерского учета по российским стандартам и для целей МСФО. При параллельном методе каждая операция отдельно (независимо от других операций) регистрируется и обрабатывается в базе ведения бухгалтерского учета и в базе ведения учета по МСФО, что делает данный метод наименее востребованным и реализуемым на практике. Параллельный учет, помимо того, что крайне сложен на стадии внедрения с точки зрения IT технологий, главные трудности возникают, при сопровождении сложного программного обеспечения. Это очень дорогостоящее мероприятие, требующее постоянного внимания со стороны отдела технической поддержки.

Для того, чтобы наглядно увидеть, какие преимущества или недостатки имеет разрабатываемый метод - выполним сравнение методов трансформации и преобразования. Результаты смотрите в таблицах 12-16.

Таблица 12 - Сравнение методов трансформации и мгновенного преобразования данных – «conversion».

Критерий	Метод трансформации	Метод «conversion»
Точность данных	Менее точные данные, корректировки рассчитываются и выполняются по состоянию на отчетную дату (за отчетный период)	Более точные и прозрачные данные (так как ведется учет каждой операции, а не перекладка остатков и оборотов)
Степень агрегирования данных	В основном использование агрегированных показателей, без детализации. По существенным операциям требуется дополнительный анализ	Пообъектный, поэлементный учет
Изменение данных МСФО при изменении данных в БУ	При изменениях в данных бухгалтерского учета требуется заново выгрузить данные для трансформации, если трансформация осуществляется во внешней системе (автоматический пересчет не выполняется)	При изменении данных в бухгалтерском учете изменения автоматически отражаются в МСФО по заданным правилам. Не требуются загрузки данных во внешние системы, учет по РСБУ и МСФО ведется в едином программном продукте

При сравнении метода мгновенного преобразования с прочими методами трансформации, одним из основным преимуществ является именно единство системы РСБУ/МСФО, а также выделение каждой отдельной операции. Это упрощает работу специалиста, в том числе, и в плане отслеживания актуальности корректировок.

Таблица 13 - Сравнение методов трансформации и мгновенного преобразования данных – «conversion» часть 2

Критерий	Метод трансформации	Метод «conversion»
Оперативность формирования данных	Требуется дождаться закрытия периода в бухгалтерском учете, после чего приступить к трансформации данных	Возможность формировать и анализировать данные МСФО в системе по мере необходимости. Большая часть проводок МСФО формируется в режиме онлайн при проведении документов в бухгалтерском учете
Методологическое обеспечение	Требуется разработка/адаптация методологии по выполнению трансформационных и консолидационных корректировок	Требуется разработка/адаптация методологии по ведению учета и формированию отчетности по МСФО в программном продукте
Поддержка учета и отчетности в разных валютах	Выполняется пересчет данных по курсу на дату закрытия и среднему курсу за период. По существенным операциям требуются ручной анализ и пересчет по историческим курсам	Выполняется пересчет по точечным курсам на конкретную дату. Вмешательство в ручном режиме не требуется

Как было сказано выше, в усовершенствованном методе мгновенного преобразование, отсутствует привязка к закрытой книге по РСБУ, так как мы работаем не с остатками или оборотами, а с операциями. То есть, если проведена проводка – к ней может быть проведена параллельно корректировка. Конечно же, будет и исключения – ручные проводки.

Таблица 14 - Сравнение методов трансформации и мгновенного преобразования данных – «conversion» часть 3

Критерий	Метод трансформации	Метод «conversion»
Количество ручного труда при работе с системой	Требуются проверка корректности перегрузки данных и проверка работы алгоритмов трансформации и консолидации. По неавтоматизированным корректировкам требуются ручные расчеты. Если трансформация и консолидация организованы в отдельной базе, то специалистов по МСФО будет требоваться меньше, чем при ведении учета по МСФО в каждой компании.	Количество ручного труда зависит от степени автоматизации учета. Преобразование выполняется автоматически по правилам мэппинга. За любой период формируется отчет о результатах трансляции, в котором можно увидеть несконвертированные проводки или проводки, сконвертированные с ошибками. При детальной степени автоматизации задача по формированию МСФО сводится к последовательному выполнению ряда автоматизированных операций
Взаимосвязь с другими системами (кроме БУ)	—	Возможность организовать бюджетирование и управленческий учет с использованием информации в учете по МСФО
Стоимость внедрения	Стоимость внедрения ниже по сравнению со вторым способом	Выше стоимость внедрения

Безусловно, внедрение даже полу автоматизированной системы, является дорогостоящей инвестицией. Однако, при обычных методах трансформации – например, самой распространённой – вне системы, риск математической ошибки, риск некорректной выгрузки из системы российского учета – крайне высок. Для усовершенствованного метода такая проблема, практически полностью, решена. Все что необходимо – это настройка корректного «мэппинга», хоть это и является дорогостоящим мероприятием и требует привлечения высококвалифицированных специалистов. Дополнительным преимуществом также будет возможность настройки дополнительного «мэппинга», со своими особыми корректировками, которые могут взглянуть на финансовое положение дел компании со стороны, например, управленческого учета, используя другой метод формирования себестоимости.

Таблица 15 - Сравнение методов трансформации и мгновенного преобразования данных – «conversion» часть 4

Критерий	Метод трансформации	Метод «conversion»
Связь с функционалом по консолидации	Выполняется трансформация данных бухгалтерского учета, в котором может отсутствовать весома часть информации, требуемой для трансформации и консолидации МСФО. Этот объем потребует обработки в ручном режиме	В функционал по ведению учета по МСФО можно заложить возможности по упрощению дальнейшей консолидации. Консолидировать отчетность даже вручную, имея учет по МСФО, гораздо проще, чем сначала сделать трансформацию данных БУ, а потом консолидацию

Окончание таблицы 15

Критерий	Метод трансформации	Метод «conversion»
Зависимость от вышестоящих организаций, последствия изменения учетных политик	При изменении учетной политики, а также форматов выгрузки/загрузки данных потребуется изменение механизмов трансформации и консолидации. Технологически сложнее обеспечить сопоставимость сравнительных данных между периодами.	Независимость от технической организации процесса подготовки данных по МСФО вышестоящими организациями (возможность автономного формирования отчетности по МСФО независимо от материнской компании согласно собственной методологии). Гибкость в вопросах выгрузки данных для вышестоящих организаций в любых форматах и разрезах. Подсистему МСФО проще адаптировать к новой учетной политике, автоматизировав операции по пересчету сопоставимых данных.

Автоматизированность системы позволяет расширить возможности использования данных системы учета для аналитики или составления отчетности. Так как горнодобывающие компании, как правило, формируются из групп компаний, то выпуск консолидированной отчетности также необходим. В автоматизированном ПО есть возможно присвоить контрагентам группы особые идентификационные коды, которые, при консолидации, позволят увеличить скорость этого процесса. Нет необходимости исключения внутригрупповых оборотов в ручную [71].

Таблица 16 - Сравнение методов трансформации и мгновенного преобразования данных – «conversion» часть 5

Критерий	Метод трансформации	Метод «conversion»
Сроки внедрения	Сроки реализации короче (примерно в 1,5 раза)	Больше сроки реализации
Сопровождение системы	Проще, дешевле, так как функционал проще и может быть сосредоточен в отдельном программном продукте (без установки в базу кждой компании)	Требуется полноценное сопровождение на уровне каждой компании. При изменениях в функционале бухгалтерского учета необходимо проводить мониторинг влияния изменений на блок МСФО

Исходя из сравнения методов, проведенного в таблицах 12-16, преимущество метода трансляции очевидно. В разделе 3 будет разработан алгоритм проведения метода преобразования – conversion - усовершенствованного метода трансформации финансовой отчетности.

3 Апробация методики трансформации финансовой отчетности и предложения по ее совершенствованию на примере угольной энергетической компании

3.1 Алгоритмизация усовершенствованного метода трансформации отчетности в формат МСФО

Первый шаг, который должна совершить компаний – решить для себя, что подготовки финансовой отчетности по МСФО должна быть автоматизирована.

Автоматизированный подход к формированию финансовой отчетности по МСФО позволяет:

- сократить затраты на привлечение внешних консультантов для подготовки отчетности по МСФО;
- сократить затраты на аудит отчетности по МСФО;
- повышает капитализацию компании/группы и является конкурентным организационным преимуществом [72];

Прежде чем компания перейдет на МСФО необходимо ответить на следующие вопросы:

- каковы основные различия между требованиями МСФО и РСБУ;
- каково влияние на системы и процессы компании – требуются ли большие изменения;
- кого затронет трансформация и что им потребуется для этого знать;
- разработан ли план и выделены ли необходимые ресурсы для его реализации [73];

Выделим основные этапы перехода на МСФО компаниями: планирование процесса перехода на МСФО, разработка инструментария и методологии, сбор данных и составление финансовой отчетности, обучение подготовке отчетности по МСФО. Рассмотрим каждый этап более подробно.

При планировании процесса перехода на МСФО компании, прежде всего, необходимо понять цель составления отчетности и оценить требования пользователей этой отчетности. Необходимо также назначить сотрудников, ответственных за подготовку новой отчетности, обучить их. Для первого применения МСФО определяется дата перехода (самая ранняя дата, на которую будет раскрыта сравнительная информация в полном объеме) [74].

Сам процесс усовершенствования трансформационного метода при составлении отчетности по МСФО будет иметь следующий алгоритм:

1. разрабатывается структура плана счетов для ведения учета по международным стандартам;
2. разрабатывается и настраивается таблица соответствия синтетических (аналитических) разрезов между планами счетов;
3. в автоматическом режиме производится трансляция проводок — на основе таблицы соответствия и таблицы сальдо по данным учета РСБУ за отчетный (налоговый) период система генерирует таблицу сальдо в плане счетов для учета по международным стандартам;
4. производится ввод и регистрация корректирующих записей в плане счетов для учета по международным стандартам;
5. выполняется закрытие счетов в плане счетов для учета по международным стандартам;
6. настраиваются формы бухгалтерской отчетности с раскрытием статей в соответствии с требованиями международных стандартов на основе принятой структуры данных в плане счетов для учета по международным стандартам (Баланс, Отчет о финансовом положении, Отчет о движении капитала, Отчет о движении денежных средств).

Для того, чтобы сделать понимание разрабатываемого алгоритма более простым, лучше всего использовать визуальное воплощение. Мною была разработана блок-схема усовершенствованной методики.

Визуально, усовершенствованный процесс трансформации финансовой отчетности (с использованием метода преобразования данных) будет иметь следующий вид (смотрите рисунок 7):

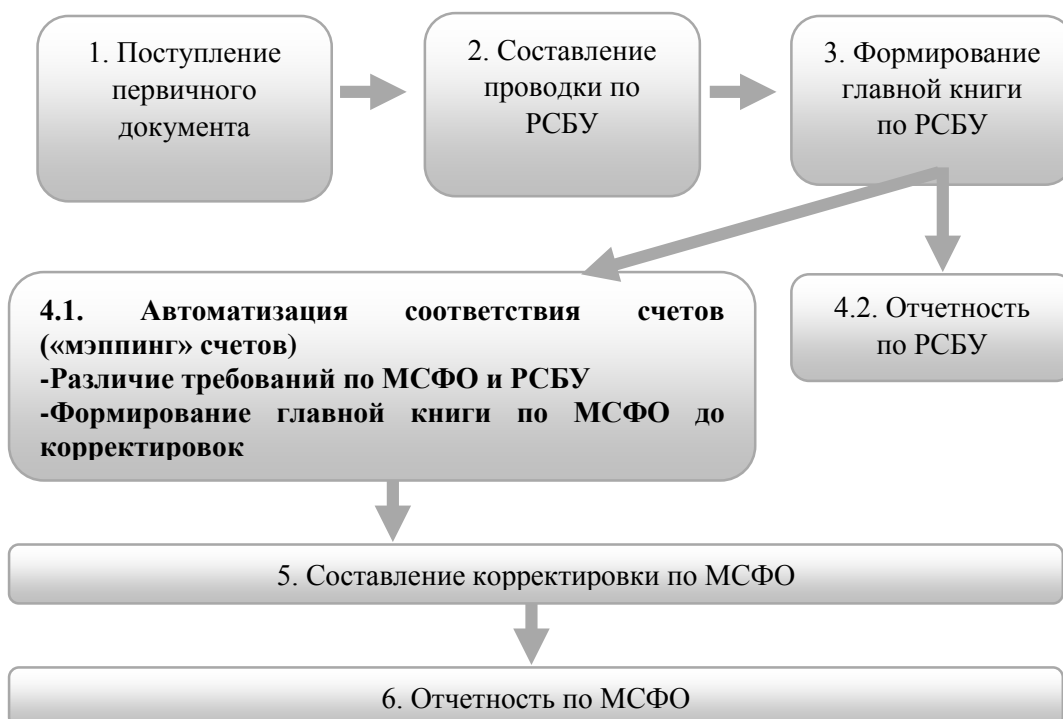


Рисунок 7 - Алгоритм реализации усовершенствованного метода трансформации (с использованием трансляции данных)

Внесем пояснения к описанному выше алгоритму. Во-первых, будет необходимо разработать более развернутый и детальный план счетов по РСБУ, чтобы он согласовывался с планом счетов, составленным по МСФО. В таком случае организация сможет получить более детализированную информацию и аналитику на выходе.

Чтобы два плана счетов согласовывались между собой, к российскому счету открывается нужное количество субсчетов и разрабатывается соответствующий программный продукт трансформации счетов, или так называемое «мэппинг»-обеспечение. При этом бухгалтерам, ведущим российский учет, необходимо дать четкие инструкции по отражению операций на новых субсчетах российского плана счетов. Для этого достаточно прописать правила и типовые проводки в программе.

При применении «мэппинга» специалисты, работающие с трансформацией отчетности имеют возможность экономить свое рабочее время посредством применения автоматического продукта, позволяющего транслировать проводки из российских регистров учета (российского плана счетов), в регистры учета по МСФО (в план счетов МСФО).. В то время как для проведения обычной трансформации отчетности требуется достаточное знание основных принципов МСФО для формирования главной книги по МСФО, программа «мэппинга» трансформирует главную книгу до проводок автоматически. Для этого достаточно прописать правильный алгоритм трансформации и включить в настройки программы операции необходимые для проведения трансформации.

Автоматизированное ведение учета достигается методом частичного преобразования данных:

1. Автоматической трансляции данных, которая выполняется на основе:

а. мэппинга (от англ. – mapping – соответствие) – карты соответствия бухгалтерских счетов российского учета плану счетов международного учета, и

б. преобразования (конвертации) данных— автоматического переноса данных из Бухгалтерского учета на план счетов МСФО в соответствии с правилами мэппинга. При этом преобразование выполняется в полностью автоматическом режиме, без участия специалистов по МСФО, и позволяет получить 70–80 % от общего объема проводок по МСФО.

2. Оставшиеся 20-25 % приходятся на независимое ведение учета по МСФО по участкам, которые не подлежат конвертации из бухгалтерского учета в силу различных подходов к учету по РПБУ и МСФО. Например, к таким участкам относятся: основные средства, лизинг, договоры подряда, отложенные налоги, обесценение финансовых активов, формирование себестоимости и др.

Преобразование происходит при помощи специально разработанных документов, с возможностью анализа движений за период. Для этих целей в подсистеме МСФО придется вручную занести информацию по проводке. Для этого нужен человек, работавший с МСФО. К сожалению, подобные трудности с учетом будут возникать до тех пор, пока положения российского учета не сближаются полностью с международными стандартами.

Применение данного обеспечения значительно снизит время по подготовке входящих данных в трансформационную таблицу. В свою очередь бухгалтер, основываясь на профессиональном суждении, ведет лист трансформационных корректировок, которые затем вносятся в трансформационную таблицу для получения конечных данных по МСФО [75].

Данный подход является наиболее эффективным, во-первых, ввиду экономии трудозатрат, во-вторых, этот метод является значительно дешевле в сравнении с приобретением полноценного программного обеспечения ведения параллельного учета или постоянного обучения сотрудников, привлечения консультантов, и, в-третьих, в результате проведенных преобразований компания получает более детализированную и четкую информацию, по сравнению с традиционным трансформационным методом, за любой промежуток времени.

Таким образом, преимущества данного метода становятся очевидны, в сравнении с имеющимися на данный момент. Главной проблемой и источником расходов будет являться установка ПО и обучения персонала работе с ним.

Рассмотрим схему составления консолидированной отчетности при ведении учета и составлении отчетности по МСФО методом мгновенного преобразования данных на уровне отдельных компаний Группы (смотрите рисунок 8).

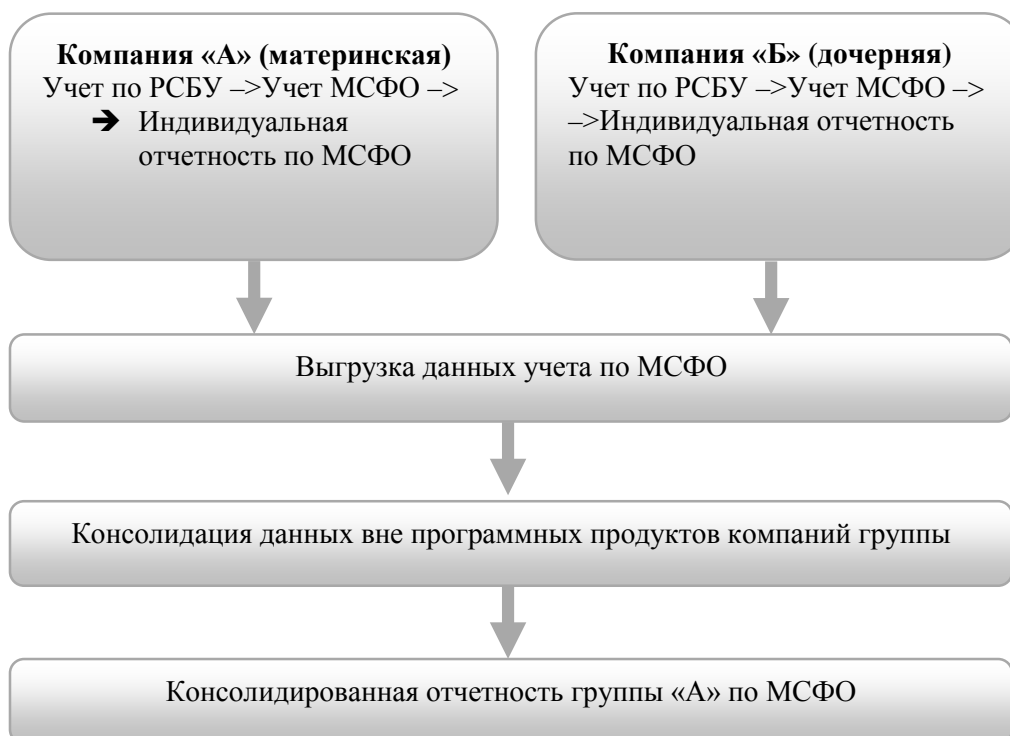


Рисунок 8 - Подготовка консолидированной отчетности при ведении учета по МСФО методом трансляции данных

При этом сама консолидация может выполняться как в MS Excel (это оправданно, когда компаний в периметре консолидации не много, расчеты между ними несложные и выверенные на уровне бухгалтерского учета), так и в отдельном программном продукте, предназначенном для консолидации данных (например, «1С: Консолидация»).

Предложенное усовершенствование метода трансформации, который является общеприменимым в добывающем секторе промышленности, позволит:

1. менеджменту предприятий:
 - повысить точность отражения данных в отчетности по МСФО;
 - поводить глубокий анализ деятельности компаний Группы;
 - организовать бюджетирование и управленческий учет с использованием информации в учете по МСФО;
2. акционерам и инвесторам:

— получать в финансовой отчетности более прозрачную информацию о деятельности банка, его финансовом состоянии, актуальных рисках и перспективах развития.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Следствием принятия Международных стандартов финансовой отчетности более чем в ста странах стало повышение сопоставимости финансовой информации, которой оперируют мировые рынки капитала.

Оценивая экспертные суждения, инвесторы хотят получать перспективную информацию о стратегии, бизнес-моделях и способности компании создавать устойчивую долгосрочную стоимость. Отчитывающиеся компании стремятся упорядочить представляемую информацию, чтобы четче показать соотношение рисков и возможностей. Регулирующие органы требуют значительно больше информации от компаний и большей ответственности со стороны советов директоров и руководителей.

Основная задача финансовой отчетности – оценить эффективность, прибыльность, ликвидность компании, достаточность капитала и качество активов. Эта информация актуальна как для руководителей компаний, так и для инвесторов. Инвесторы могли бы пойти на больший риск, если бы они видели, что перспективы у компании также большие.

Также инвесторы особенно заинтересованы в том, чтобы понимать, как компании контролируют процесс обработки информации, представленной в финансовой отчетности по МСФО. Они хотят видеть четкое описание используемых руководством средств контроля за предоставлением информации финансовым рынкам.

На основании проведенного исследования можно сделать следующие выводы и рекомендации:

1. Промышленность – это наиважнейший элемент любой экономики. В России доля промышленности в ВВП достигает 37%. В последние годы индекс промышленного производства в России показывал уверенный рост, число предприятий отрасли росло с каждым годом, однако, в 2015 году – этот показатель, впервые за долгое время отразил спад – 96,6 - % к 2014 году. Добывающая отрасль российской промышленности является одной из основ,

на которые опирается российская промышленность. В частности, добыча угля стала главным фактором многих городов Сибири, а в особенности, Красноярского Края и Кемеровской области. Однако, сейчас мировая добывающая отрасль, как и российская, находится в сложных условиях. Начиная с 2012 года, можно наблюдать тенденцию к снижению рентабельности добывающих предприятий, а также снижение чистой прибыли, что коррелирует с увеличением себестоимости производства. Цена на такой сырьевой товар как уголь снизилась на 26 % в 2014 году, в 2015 падение продолжилось – еще минус 5 % от стоимости. Компании вынуждены реализовывать жесткие программы сокращения затрат, одновременно с этим, решая проблему привлечения инвестиций. В целом, основными тенденциями добывающего сектора являются:

- снижение цен на сырьевые товары;
- рост операционных затрат;
- рост объемов добычи;
- рост убытков от обесценения активов;
- снижение рентабельности добывающих предприятий
- снижение чистой прибыли;
- увеличение инвестиции в НИОКР;
- курс на импортозамещение;
- рост интереса инвесторов к добывающей отрасли;

Российская добывающая промышленность, в частности, угольная промышленность имела тенденцию к росту, однако, она является нестабильной, особенно на фоне снижения потребления угля на внутреннем рынке, а также падения экспортных цен;

2. Привлечение инвесторов - это основной инструмент, который может помочь при реализации долгосрочных инвестиционных проектов, таких как замена оборудования, например. В данном случае, создание и публикация отчетности по МСФО является весомым аргументом в пользу компании в глазах потенциальных инвесторов или кредиторов.

Международные стандарты финансовой отчётности всегда позиционировались как основа для обеспечения пользователей отчётности экономической информацией. Инвесторы для МСФО являются приоритетной категорией. Их приоритетность выражается в использовании презумпции о том, что нацеливаясь на потребности инвесторов, можно попутно удовлетворить интересы всех остальных пользователей финансовой информации. Для российских добывающих предприятий привлечение, в том числе, иностранных инвестиций сейчас крайне важно.

Несмотря на то, что в России процесс гармонизации правил российского учета с МСФО начался еще с 90-х годов, и активно стимулируется государством, сегодня все предприятия в части применения МСФО встречаются с рядом свойственных им проблем:

- недостаток квалифицированных специалистов в области МСФО;
- высокие затраты, связанные с переходом на МСФО;
- отсутствие или недостаточность методических материалов по переходу к применению МСФО, в том числе на национальном языке, а также с учетом отраслевых особенностей;
- отсутствие профессионального органа, способного предоставить грамотную консультацию по вопросам применения МСФО;

До сих пор, российская система учета имеет множество принципиальных различий с положениями МСФО.

Инвесторы отдают предпочтение отчетности по МСФО, потому что:

- она составляется в понятной и привычной для инвесторов форме;
- отчетность по МСФО составляется по единым основополагающим принципам, которые описаны в стандартах;
- информация о состоянии и деятельности компании представлена в том объеме, в каком этого требуют стандарты;
- отчетность по МСФО должна быть подтверждена аудитором;

Таким образом, наличие у предприятия финансовой отчетности, составленной по международным стандартам, открывает ему двери на

международные финансовые рынки к новым источникам финансирования, а также позволяет совершенствовать внутреннюю систему управления предприятием за счет использования единых методик учета в целях управления хозяйственной деятельностью.

3. Выбор метода трансформации отчетности в формат МСФО каждая компания оставляет за собой. На данный момент существует три основных метода:

- трансформация вне учетной системы;
- трансформация внутри учетной;
- параллельное ведение учета;

Оба вида трансформации (вне и внутри учетной системы) являются более бюджетным вариантом, однако содержат высокий риск ошибок. А главным недостатком параллельного учета является – высокая стоимость.

Предложенный усовершенствованный метод мгновенной трансформации заключается в том, что:

- процесс трансформации будет максимально автоматизирован;
- счета учета по РСБУ и МСФО более детализированные;
- будет создан «мэппинг» счетов РСБУ и МСФО между собой;
- данные, заносимые в систему российского учета, будут автоматически преобразовываться в систему международного учета;
- исключено дублирование учетных функций, как в параллельном учете;

Таким образом, предложенный метод трансформации представляет собой синтез преимуществ параллельного метода и метода трансформации.

4. На примере трансформации статьи «Запасы» финансовой отчетности компании ООО «Х» с помощью предложенного алгоритма, мы можем сделать следующие выводы:

- скорректированные с учетом МСФО данные учета влияют на финансовые показатели – расхождение может быть, как в положительную, так и отрицательную сторону;

— публикуемая согласно МСФО отчетность отражает более объективные показатели и реальные перспективы развития компании, что более интересно для инвесторов;

Таким образом, предложенный усовершенствованный метод трансформации отчетности поможет сократить расходы, аллолируемые на процесс формирования отчетности согласно МСФО, а также сможет повысить надежность публикуемых данных, тем самым улучшив инвестиционную привлекательность предприятия, которое применяет его.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Кондратьев, В. Глобальная горнодобывающая промышленность / В. Кондратьев. - 2012. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: http://www.perspektivy.info/rus/ekob/globalnaja_gornodobyvajushhaja_promyshlennost_2012-10-11.htm
- 2 Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики/ Российский статистический ежегодник. – 2015 // / – Режим доступа: http://www.gks.ru/bgd/regl/b14_48/Main.htm
- 3 Экономические показатели стран 2014 / Исследование / - 2014 // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://luckyea77.livejournal.com/238556.html>
- 4 Горнодобывающая промышленность. Время пересматривать ожидания / Исследование / PWC. - 2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.pwc.ru/ru/energy-utilities-mining/publications/mine-2014.jhtml>
- 5 Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б./ Современный экономический словарь// Б.А. Райзберг. - 2014.
- 6 Горнодобывающая промышленность 2015 / Исследование / PWC // / – Режим доступа: <http://www.pwc.ru/ru/mining-and-metals/publications/mine-2015-gloves-off.html>
- 7 Промышленность России / РУЭКСПЕРТ. -2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://ruxpert.ru/>
- 8 Горная промышленность / Горная энциклопедия // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.mining-enc.ru/g/gornaya-promyshlennost>
- 9 RUSSIA’S COAL INDUSTRY IN 2013 / Исследование // Interfax CAN. - 2015.
- 10 Промышленность России в 2016 году // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.trust.ua/news/114868-v-2016-godu-promyshlennost-rossii-v-luchshem-sluchae-ne-vyrastet--eksperty-vshe.html>
- 11 Состояние промышленности России на середину 2015 г // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://trueinform.ru/modules.php?name=News&file=article&sid=39763>
- 12 Итоги промышленности России за декабрь и 2015 год в целом. Анализ структуры / Исследование / Око планеты. – 2016. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://oko-planet.su/finances/financesday/309279-itogi-promyshlennosti-rossii-za-dekabr-i-2015-god-v-celom-analiz-struktury.html>
- 13 Быркова Е. Российская промышленность начала 2015 год с провала / ПРОВЭД планеты / Е. Быркова. - 2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://провэд.рф/economics/company-news/25086-possiyaskaya-ppromyshlennosty-nachala-2015-god-s-ppovala.html>
- 14 Максимов Ю. / Промышленность России: итоги 2014 года и задачи 2015 года / Ю. Максимов. – 2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://professional.ru/Soobshchestva/promyshlennost/promyshlennost-rossii-itogi-2014-goda-i/>

- 15 Главные итоги: Всероссийская премия «Производительность труда: Лидеры промышленности России – 2015 / - 2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: http://www.up-pro.ru/library/production_management/productivity/itogipremii2015.html
- 16 Оценка необходимости применения МСФО в России определенным кругом субъектов // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://bmcenter.ru/Files/msfo-analytics-evaluation>
- 17 Официальный сайт Аудит по МСФО // [электронный источник] / – Режим доступа: <http://ifrs-audit.ru/>
- 18 Williamson O.E. The Economic Analysis of Institutions and Organisations - in General and with Respect to Country Studies / OECD Economics Department // Working Papers. - 2012. - 24 p.
- 19 Будущее корпоративной отчетности: стремление к единому видению // KPMG. – 2013.
- 20 Стуков, Л.С. Практические аспекты внедрения МСФО в российскую практику // Аудиторские ведомости. — 2013. — № 5.
- 21 Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011
- 22 International Financial Reporting Standards (IFRS) / International Accounting Standards Committee, IASC. — 2015.
- 23 Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)", 1999. – 6 п.
- 24 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденной приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н/ п.36
- 25 Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)", 1999. – 13 п.
- 26 Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99", 1999.
- 27 Принципы подготовки и составления финансовой отчетности / - 2014. – 70п.
- 28 Требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности - сравнительный анализ МСФО и РСБУ / - 2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/143714.html#_Toc142675661
- 29 Барабанов, А. Международные стандарты финансовой отчетности – Обзор / А. Барабанов. – 2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/ias/overview-5.shtml>
- 30 Российский бизнес в условиях ВТО / - 2014. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://auditr.ru/articles/1470>
- 31 Официальный сайт Министерства финансов РФ / – Режим доступа: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/legalframework/

- 32 Внедрение МСФО в российскую систему бухгалтерского учета / - 2016. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/431191.html>
- 33 План Минфина РФ на 2012 - 2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности (утв. приказом Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. N 440)
- 34 Правительство России согласилось ускорить переход на МСФО и расширить сферу их применения / Интерфакс. - 2012. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: http://www.gazeta.ru/business/news/2012/11/12/n_2612881.shtml
- 35 Официальный сайт Института проблем предпринимательства // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/print/001121/>
- 36 Информация о ходе признания МСФО и их разъяснений для применения на территории Российской Федерации (в 2012 г.) / Мониторинг хода реформы бухгалтерского учета / Пресс-служба Минфина России // – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>
- 37 Официальный сайт Аудит по МСФО // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://ifrs-audit.ru/>
- 38 Махова, Р.В. Формирование бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций при адаптации к МСФО: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Махова Римма Викторовна. – Москва, 2012. – 76 с.
- 39 Назаркин, И.Ж. Правовое регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Назаркин Игорь Жанович. – Москва, 2014. – 53 с.
- 40 Назаркин, И.Ж. Правовое регулирование бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Назаркин Игорь Жанович. – Москва, 2014. – 69 с.
- 41 Карецкий, А.Ю. Развитие методики формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности организации в соответствии с требованиями МСФО: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. / Карецкий Алексей Юрьевич. – Ростов-на-Дону, 2014. – 125 с.
- 42 МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2011/2012: в 2 ч. Пер с англ. – 8 изд. – М.: Альпина Паблишер, 2012. - 1 ч, 385 с.
- 43 МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2011/2012: в 2 ч. Пер с англ. – 8 изд. – М.: Альпина Паблишер, 2012. - 1 ч, 615-616 с.
- 44 МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2011/2012: в 2 ч. Пер с англ. – 8 изд. – М.: Альпина Паблишер, 2012. - 1 ч, 730 с.
- 45 Колесник, П.В. Трансформация бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с международными стандартами: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. / Колесник Петр Владимирович. – Ростов-на-Дону, 2011. – 81 с.

- 46 Никитина, Т. Статус МСФО в России / Т. Никитина // МСФО на практике. – 2013. - №11.
- 47 Минина, Н. Внедрение МСФО в российскую систему бухгалтерского учета / Н. Минина // Деловой мир. – 2012.
- 48 Минина, Н. Сравнение МСФО и РСБУ / Н. Минина // Деловой мир. – 2012.
- 49 Колесник, П.В. Трансформация бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с международными стандартами: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. / Колесник Петр Владимирович. – Ростов-на-Дону, 2011. – 103 с.
- 50 Кузьмин, М. Введение в МСФО. Концептуальные основы финансовой отчетности / М. Кузьмин // МСФО на практике. – 2013. - №6.
- 51 Кузьмин, М. Введение в МСФО. Стандарт (IAS) 2 «Запасы»/ М. Кузьмин // МСФО на практике. – 2013. - №7.
- 52 Кузьмин, М. Введение в МСФО. МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» / М. Кузьмин // МСФО на практике. – 2013. - №7.
- 53 Диркова, Е. Ю. Применение стандартов МСФО / Е.Ю. Диркова // МЦФЭР. - 2013. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.stroychet.ru/article/10338-primenenie-standartov-msfo>
- 54 Титова, С. Составляем отчетность по правилам МСФО / С. Титова // Новая бухгалтерия – 2012. - №04.
- 55 Требования к представлению бухгалтерского баланса по мсфо и в российских нормативных документах / Бухучет инфо. - 2014 // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://buhuchet-info.ru/buhgalterskiy-balans/566-trebovaniya-k-predstavleniyu-buhgalterskogo-balansa-po-msfo-i-v-rossiyskih-normativnih-dokumentah-.html>
- 56 Практика трансформации отчетности в формат МСФО» / Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://finotchet.ru/>
- 57 Практика трансформации отчетности в формат МСФО / - 2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/print/006673/>
- 58 Трансформация отчетности по МСФО / - 2014. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: http://www.ias.ru/blog/competition_page/transformacia_otcetniosti_po_msfo.html
- 59 Аверчеев, И.В. МСФО: 1000 примеров применения. / И.В. Аверчеев. – М.: Рид Групп, 2011. – 992 с. – с. 5
- 60 Михайлов, А.А. МСФО как инструмент повышения качества и прозрачности финансовой отчетности / Международный научный журнал: «Инновационная наука» / А.А. Михайлов, Л.И. Шинкаренко. – 2015. - №11.
- 61 Первое применение МСФО/ Пер.с англ.- М.: Альпина Паблишер. - 2013. – 26с.
- 62 Манько С. В., Трансляция или трансформация? // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2012. - №7
- 63 Дружиловская Т.Ю, Мизиковский Е.А Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет // Бухгалтерский учет. - 2006. / Изд. 4-е 2013.

- 64 Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности // Изд. : Финансы и статистика, - 2007./ изд. 2-е 2014.
- 65 Verhoeven, W.H.J., D. Snel, P.M. de Jong-t Hart, M. Mooibroek, and N.G.L.. Timmermans, Internationale benchmark Ondernemrschap (in English: international Benchmark Entrepreneurship) // EIM. – 2012. – 75p.
- 66 Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности // М.: РИОР. - 2012.
- 67 Пригожин, А.И. Методы развития организаций // М.: МЦФЭР. - 2012.
- 68 Щадилова, С.Н. МСФО: основные различия между техникой учета в России и за рубежом // Центр дистанционного образования Elitarium. – 2015 // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.elitarium.ru/2010/09/03/>
- 69 Элементы финансовой отчетности / МСФО. -2015. [электронный ресурс] / – Режим доступа: http://ias.ucoz.ru/index/ehlementy_finansovoj_otchetnosti/0-14
- 70 Коробкова, М. Основные проблемы перехода на МСФО // Аудиторско-консалтинговая группа i-IAS. - 2012, [электронный ресурс] / – Режим доступа: http://i-ias.ru/publikacia/problemi_perehoda_msfo.html
- 71 Федина, В.В. Перспективы развития бухгалтерского учета в России и применение МСФО // Современная экономика, проблемы, тенденции, перспективы. - 2012. №6.
- 72 Чернышов, С. Заложники сырьевого сектора // Эксперт Сибирь. – 2011. №47.
- 73 Чернышов, С. Надежда и опора // Эксперт Сибирь. – 2012. - №42.
- 74 Практика трансформации отчетности в формат МСФО // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2015. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/print/006673/>
- 75 Основные отличия МСФО и РСБУ // Институт проблем предпринимательства. – 2015. // [электронный ресурс] http://ipp.spb.ru/index.php?id=3251&list=3&page=news_archive
- 76 Годовая бухгалтерская отчетность компании ООО «Х» за 2015 год
- 77 Хранение и срок годности дизельного топлива // - 2014. // [электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.bisoil.ru/hraneniye-diztopliva.html>
- 78 Financial Reporting F7 Study System September 2015-June 2016 Edition / ACCA // Becker. – 2016.
- 79 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» / (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) // - 2015.
- 80 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» / (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) // - 2015.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А.1 - 40 крупнейших компаний добывающей отрасли [6]

Название	Страна (**)	ОЭСР (О) / БРИКС (Б)	Дата окончания финансового года	Рейтинг за 2014 год	Рейтинг за 2013 год
BHP Billiton Plc/BHP Billiton Limited	Великобритания / Австралия	О	30 июня	1	1
Rio Tinto plc/Rio Tinto Limited	Великобритания / Австралия	О	31 декабря	2	2
China Shenhua Energy Company Limited	Китай / Гонконг	Б	31 декабря	3	5
Glencore plc	Великобритания	О	31 декабря	4	4
Vale S.A.	Бразилия	Б	31 декабря	5	3
Coal India Limited	Индия	Б	31 марта	6	8
Potash Corp. of Saskatchewan, Inc.	Канада	О	31 декабря	7	9
Anglo American plc	Великобритания	О	31 декабря	8	7
Freeport-McMoRan Copper & Gold Inc.	США	О	31 декабря	9	6
Grupo Mxico S.A.B. de CV	Мексика	О	31 декабря	10	11
MMC Norilsk Nickel	Россия	Б	31 декабря	11	10
The Mosaic Company	США	О	31 декабря	12	13
Goldcorp Inc.	Канада	О	31 декабря	13	14
China Coal Energy Company Limited	Китай / Гонконг	Б	31 декабря	14	23
Barrick Gold Corporation	Канада	О	31 декабря	15	12
Antofagasta plc	Великобритания	О	31 декабря	16	18
Zijin Mining Group Co. Ltd	Китай / Гонконг	Б	31 декабря	17	32
Inner Mongolia Yitai Coal Company Limited	Китай / Гонконг	Б	31 декабря	18	25
Saudi Arabian Mining Company (Ma'aden)	Саудовская Аравия	Б	31 декабря	19	28
Newmont Mining Corporation	США	О	31 декабря	20	19
NMDC Limited	Индия	Б	31 марта	21	24
Polyus Gold International Limited	Великобритания	О	31 декабря	22	21
First Quantum Minerals Limited	Канада	О	31 декабря	23	20
Jiangxi Copper Company Limited	Китай / Гонконг	Б	31 декабря	24	31
Sumitomo Metal Mining Company	Япония	О	31 марта	25	33
Yanzhou Coal Mining Company Limited	Китай / Гонконг	Б	31 декабря	26	34
Teck Resources Limited	Канада	О	31 декабря	27	16
Consol Energy Incorporated	США	О	31 декабря	28	26
Industrias Penoles S.A.B. de CV	Мексика	О	31 декабря	29	22
ALPOCA	Россия	Б	31 декабря	30	29
Fortescue Metals Group Limited	Австралия	О	30 июня	31	15
Newcrest Mining Limited	Австралия	О	30 июня	32	37
Cameco Corporation	Канада	О	31 декабря	33	27
Randgold Resources	Великобритания	О	31 декабря	34	35
KGHM Polska Miedz Spolka Akcyjna	Польша	Б	31 декабря	35	30
Уралкалий	Россия	Б	31 декабря	36	17
Agnico-Eagle Mines Ltd. ***	Канада	О	31 декабря	37	38
Zhongjin Gold Corp., Ltd. ***	Китай	Б	31 декабря	38	39
Shandong Gold Mining Co., Ltd. ***	Китай	Б	31 декабря	39	40
China Northern Rare Earth (Group) High-Tech Co., Ltd *	Китай	Б	31 декабря	40	36

(*) Переименование в 2014 году, прежнее название в прошлогоднем выпуске отчета «Борнодобывающая промышленность» – Inner Mongolia Baotou Steel Rare-Earth Hi-Tech Co. Limited.

(**) Страна, в которой было произведено первичное размещение акций компании на бирже.

(***) Компании, не вошедшие в обзор за 2013 год.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б.1 - Оценка основных факторов, ограничивающих рост производства, на предприятиях, добывающих, обрабатывающих производств, производства и распределения электроэнергии, газа и воды (в %). [2]

	2011				2012				2013			
	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь
Добыча полезных ископаемых												
Недостаточный спрос на продукцию предприятия на внутреннем рынке	30	28	25	26	25	24	24	26	24	30	29	31
Недостаточный спрос на продукцию предприятия на внешнем рынке	6	5	5	5	3	4	4	5	6	9	10	9
Конкурирующий импорт	4	4	4	4	3	5	3	4	4	3	4	5
Высокий уровень налогообложения	41	41	40	42	39	38	40	38	40	39	39	39
Изношенность и отсутствие оборудования	32	29	30	31	31	30	28	27	24	28	28	28
Неопределенность экономической ситуации	41	34	34	36	36	35	38	34	31	31	31	31
Высокий процент коммерческого кредита	26	26	28	27	27	26	26	24	25	23	22	20
Недостаток финансовых средств	39	37	34	34	35	33	33	32	29	32	34	34
Недостаток квалифицированных рабочих	18	22	21	23	22	21	21	20	20	20	17	18
Отсутствие или несовершенство нормативно-правовой базы	4	7	8	9	8	8	6	7	7	4	5	6
Нет ограничений	14	14	16	15	15	16	15	16	19	15	18	18
Обрабатывающие производства												
Недостаточный спрос на продукцию предприятия на внутреннем рынке	51	49	48	48	49	46	46	46	48	48	50	51
Недостаточный спрос на продукцию предприятия на внешнем рынке	20	20	20	21	21	20	20	20	21	19	20	21
Конкурирующий импорт	24	26	25	26	26	26	26	26	27	23	23	24
Высокий уровень налогообложения	44	47	48	48	47	46	46	45	45	39	41	41
Изношенность и отсутствие оборудования	25	26	26	26	26	25	25	25	24	22	23	23
Неопределенность экономической ситуации	45	41	40	42	42	39	40	40	34	30	32	33
Высокий процент коммерческого кредита	32	31	31	31	30	30	30	30	31	25	26	27
Недостаток финансовых средств	43	42	41	41	40	37	37	38	36	34	35	36
Недостаток квалифицированных рабочих	24	25	27	27	26	27	28	28	24	24	26	26
Отсутствие или несовершенство нормативно-правовой базы	7	8	8	8	8	8	8	8	7	6	7	7
Нет ограничений	5	6	6	6	6	7	7	7	8	9	9	9

Окончание таблицы Б.1

	2011				2012				2013			
	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь	Март	Июнь	Сентябрь	Декабрь
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды												
Недостаточный спрос на продукцию предприятия на внутреннем рынке	23	23	22	23	23	23	24	24	21	22	22	21
Недостаточный спрос на продукцию предприятия на внешнем рынке	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1
Конкурирующий импорт	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1
Высокий уровень налогообложения	35	38	37	38	37	36	37	38	34	28	29	29
Изношенность и отсутствие оборудования	53	56	57	57	56	54	53	56	49	48	49	48
Неопределенность экономической ситуации	28	26	28	28	25	27	27	26	27	19	21	20
Высокий процент коммерческого кредита	15	18	16	17	18	16	18	20	19	10	12	13
Недостаток финансовых средств	57	64	67	65	64	62	64	61	54	59	63	64
Недостаток квалифицированных рабочих	14	13	14	14	15	17	17	15	15	15	15	17
Отсутствие или несовершенство нормативно-правовой базы	12	14	17	17	16	17	16	18	16	9	11	12
Нет ограничений	11	9	10	10	11	11	11	11	15	13	13	12

Таблица С.1 - Сравнительный анализ соответствия требований РСБУ положениям МСФО. [28]

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
Требование полноты	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (п.7 ПБУ 1/98).	Информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на ее создание (п.38 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности).	Различия есть.
Требование своевременности	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (п.7 ПБУ 1/98).	Своевременное отражение информации в отчетности с учетом соблюдения баланса между уместностью и надежностью информации (см. п.43 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности).	Различия есть.
Требование осмотрительности	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (п.7 ПБУ 1/98).	Требование осмотрительности изложено в п.37 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности.	Различий нет.
Требование приоритета содержания перед формой	Отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (п.7 ПБУ 1/98).	Операции и другие события должны учитываться и представляться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только в соответствии с юридической формой (п.35 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности).	На уровне общих положений различий нет. В то же время, порядок отражения хозяйственных операций, закрепленных в ПБУ, в ряде случаев приводит к нарушению требования приоритета содержания перед формой.
Требование непротиворечивости	Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (п.7 ПБУ 1/98).	Требование непротиворечивости в МСФО не определено.	Отсутствие в МСФО определения требования непротиворечивости объясняется тем, что Международные стандарты в большей степени ориентированы на подготовку финансовой отчетности, чем на ведение бухгалтерского учета.

Окончание таблицы С.1

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
Требование рациональности	Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (п.7 ПБУ 1/98).	Требование рациональности в отношении ведения бухгалтерского учета в МСФО не определено. В то же время в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности содержится положение о необходимости соблюдения баланса между выгодами, получаемыми от информации и затратами на ее сбор.	Отсутствие в МСФО определения требования рациональности бухгалтерского учета объясняется тем, что Международные стандарты в большей степени ориентированы на подготовку финансовой отчетности, чем на ведение бухгалтерского учета. Тем не менее при формировании финансовой отчетности по МСФО вопрос рационального формирования информации также затрагивается.

Таблица D.1 - Сравнительный анализ соответствия правил составления финансовой отчетности по МСФО положениям РСБУ. [28]

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
Объективное (справедливое) представление и соответствие МСФО	Если при составлении бухгалтерской отчетности применение установленных правил бухгалтерского учета не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил (п.6 ПБУ 4/99). Существенные отступления должны быть раскрыты в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эти отступления, и результата, который данные отступления оказали на понимание финансового положения организации и	В соответствии с п.18 МСФО 1, когда руководство приходит к заключению, что соответствие требованиям определенного Стандарта МСФО будет вводить в заблуждение, и поэтому отступление от какого-либо требования необходимо для достижения достоверного представления, компания должна раскрывать: (a) тот факт, что руководство пришло к заключению, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации; (b) тот факт, что финансовая отчетность соответствует применимым Международным стандартам финансовой отчетности во всех существенных аспектах, за исключением отступления от какого-либо Стандарта в целях	МСФО содержит более подробное регламентирование информации, которая подлежит раскрытию в отчетности, если организация отступает от установленных правил учета.

Продолжение таблицы D.1

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
	результатов ее деятельности (п.4 ст.13 Закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», п.37 ПБУ 4/99).	достижения достоверного представления; (с) Стандарт, от которого отступила компания, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы Стандартом, причины, по которым такой порядок учета вводил бы в заблуждение, и принятый порядок учета; и (d) финансовое воздействие отступления на чистую прибыль или убыток компании, ее активы, обязательства, капитал и движение денежных средств в каждом из представленных периодов.	
Последовательность представления финансовой отчетности	В соответствии с п.9 ПБУ 4/99 изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности/	В п.27 МСФО 1 определено отступление от последовательного представления финансовой отчетности в случаях: (а) значительного изменения в характере операций компании или когда анализ представления ею финансовой отчетности демонстрирует, что изменение приведет к более надлежащему представлению событий или операций с учетом критериев выбора и применения учетной политики согласно МСФО 8; или (РСБУ не содержат указания на то, в каких конкретных случаях допускаются отступления

Продолжение таблицы D.1

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
		б) изменение в представлении требуется Международным стандартом финансовой отчетности или интерпретацией Постоянного комитета по интерпретациям (ПКИ).	
Существенность и агрегирование	В соответствии с п.11 ПБУ 4/99 показатели могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.	Если статья не является существенной в обособленном виде, она объединяется с другими статьями в самой финансовой отчетности или в примечаниях (пп.29,30 МСФО 1).	Различия могут возникнуть на детальном уровне, применительно к конкретным статьям.

Окончание таблицы D.1

Наименование	РСБУ	МСФО	Комментарий
Зачет статей отчетности	В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету (п.34 ПБУ 4/99).	Активы и обязательства, а также доходы и расходы не должны взаимозачитываться, за исключением случаев, когда это требуется или разрешается международным стандартом финансовой отчетности или Интерпретацией (п.32 МСФО 1).	Различия возникают в результате различий в требованиях определенных МСФО и российских правил. Кроме того, различий возможны в представлении статей в отчете о прибылях и убытках, движении денежных средств

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Таблица Е.1 - Сравнение принципов подготовки финансовой отчетности в международной практике и России. [29]

МСФО	Российское законодательство	Источник	Комментарий
Качественные характеристики финансовой отчетности			
Понятность	-	-	В России данное требование не сформулировано
Уместность	Уместность	Концепция, п. 6.2.1.	В МСФО данная характеристика раскрывается более подробно
Характер	Содержание	Концепция, п. 6.2.1.	Существенных различий нет
Существенность	Существенность	Концепция, п. 6.2.1.	Существенных различий нет, в Приказе Минфина РФ от 22.07.2003 №67н «О формах бухгалтерской отчетности» существенной может признаваться сумма в 5% от общего итога
Надежность	Надежность	Концепция, п. 6.3.	В МСФО данная характеристика раскрывается более подробно

Продолжение таблицы Е.1

МСФО	Российское законодательство	Источник	Комментарий
Нейтральность	Нейтральность	Концепция, п. 6.3.3; ПБУ 4/99, п.7	В Концепции требование не распространяется на отчеты спец назначения
Ограничения уместности и надежности информации			
Своевременность	Своевременность	Концепция, п. 6.5.1; ПБУ 1/98, п.7	В ПБУ данное ограничение сформулировано как требование, а не ограничение уместности и надежности информации
Баланс между выгодами и затратами	Баланс между выгодами и затратами, рациональность (согласно ПБУ)	Концепция, п. 6.5.2.	Данное ограничение в ПБУ 1/98 сформулировано как требование рациональности, однако подробно данное требование не раскрыто
Баланс между качественными характеристиками	Баланс между качественными характеристиками, рациональность (согласно ПБУ)	Концепция, п. 6.5.3.	Данное ограничение в ПБУ 1/98 сформулировано как требование рациональности, однако подробно данное требование не раскрыто

Окончание таблицы Е.1

МСФО	Российское законодательство	Источник	Комментарий
Достоверное и объективное представление			

Обеспечивается благодаря применению основных качественных характеристик и бухгалтерских стандартов	Достоверное и полное представление	ПБУ 4/99, п.6	В ФЗ «О бухгалтерском учете» (ст. 1, п.3) одной из задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении
---	--	---------------	--

ПРИЛОЖЕНИЕ F

Таблица F.1 - Сравнительный анализ методик перехода предприятий на МСФО

Критерий	Трансформация	Параллельный учет
----------	---------------	-------------------

Точность данных	Менее точные данные, корректировки рассчитываются и выполняются по состоянию на отчетную дату (за отчетный период)	Более точные и прозрачные данные (так как ведется учет каждой операции, а не перекладка остатков и оборотов)
Степень агрегирования данных	В основном использование агрегированных показателей, без детализации. По существенным операциям требуется дополнительный анализ	Пообъектный, поэлементный учет
Проверяемость данных (аудиторский след)	Переход до уровня первичного документа не поддерживается, так как обрабатываются агрегированные остатки и обороты, а не проводки. Если бухгалтерский учет ведется в одной базе, а трансформация и консолидация выполняются в другой, то требуется проверка загрузки/выгрузки данных. Физически разделены источник данных для трансформации (БУ) и механизмы трансформации	По каждой операции можно увидеть, как она отражена в бухгалтерском учете и учете по МСФО. Из каждой проводки МСФО можно перейти в документ-регистратор — документ МСФО или документ БУ, на основе которого сформирована проводка МСФО

Продолжение таблицы F.1

Критерий	Трансформация	Параллельный учет
----------	---------------	-------------------

Изменение данных МСФО при изменении данных в БУ	При изменениях в данных БУ требуется заново выгрузить данные для трансформации, если трансформация осуществляется во внешней системе (автоматический пересчет не выполняется)	При изменении данных в БУ изменения автоматически отражаются в МСФО по заданным правилам. Не требуются выгрузки данных во внешние системы, учет по БУ и МСФО ведется в едином программном продукте
Поддержка учета и отчетности в разных валютах	Выполняется пересчет данных по курсу на дату закрытия и среднему курсу за период. По существенным операциям требуются ручной анализ и пересчет по историческим курсам	Выполняется пересчет по точечным курсам на конкретную дату. Вмешательство в ручном режиме не требуется
Количество ручного труда при работе с системой	Требуются проверка корректности перегрузки данных и проверка работы алгоритмов трансформации и консолидации. По неавтоматизированным корректировкам требуются ручные расчеты. Если трансформация и консолидация организованы в отдельной базе, то специалистов по МСФО будет требоваться меньше, чем при ведении учета по МСФО в каждой компании.	При детальной степени автоматизации задача по формированию МСФО сводится к последовательному выполнению ряда автоматизированных операций

Продолжение таблицы F.1

Критерий	Трансформация	Параллельный учет
----------	---------------	-------------------

Оперативность формирования данных	Требуется дождаться закрытия периода в БУ, после чего приступить к трансформации данных	Возможность формировать и анализировать данные МСФО в системе по мере необходимости.
Методологическое обеспечение	Требуется разработка/адаптация методологии по выполнению трансформационных и консолидационных корректировок	Требуется разработка/адаптация методологии по ведению учета и формированию отчетности по МСФО в программном продукте
Взаимосвязь с другими системами (кроме БУ)	—	Возможность организовать бюджетирование и управленческий учет с использованием информации в учете по МСФО
Сроки внедрения	Сроки реализации короче (примерно в 1,5 раза по сравнению со вторым способом)	Большие сроки реализации

Окончание таблицы F.1

Критерий	Трансформация	Параллельный учет
Стоимость внедрения	Стоимость внедрения ниже по сравнению со вторым способом	Выше стоимость внедрения
Сопровождение системы	Проще, дешевле, так как функционал проще и может быть сосредоточен в отдельном программном продукте (без установки в базу каждой компании)	Требуется полноценное сопровождение на уровне каждой компании. При изменениях в функционале БУ необходимо проводить мониторинг влияния изменений на блок МСФО

